الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية
جامعة الجزائر3
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

فرع محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب	إشراف
وجدان علي أحمد	د. زغـــدار أحمد

لجنة المناقشة

1- طيب ياسين	أستاذ	رئيسا
2- زغدار احمد	أستاذ محاضر أ	مقررا
3- حواس صلاح	أستاذ محاصر أ	عضوا
4- كشرود بشير	أستاذ محاضر أ	عضوا
5- طويلب محمد	أستاذ محاضر أ	عضوا

العام الجامعي 2009/2010م

ا

ا لإ هـــــــــــــــد ا ء :

أهـدي خــالص بحثــي الموسـوم بـــ**(دور الرقابــة الداخليــة والمراجعـة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة)** إلى النبع الكريم وشلال العطايا .. والدي الكريم وكذا والدتي الكريمة .

والى الدوحة الغناء والظل الظليل.. عائلتي ، والى اخواني الأعزاء.

كما هي لكل طالب علم وناهل معرفة.

شكر وتقدير

الشكر والثناء أولا وأخيراً لله تعالى الذي وفقني وسددني لأداء هذا العمل ،
ثم إلى الشمعة التي تضيء لغيرها السبيل ، وشمس المعرفة التي تصدع بنورها على مرِّ العصور ، والنهر المتدفق بالعطاء ، أتقدم بأرقى آيات الشكر والامتنان:

لشخص د/ أحمد زغدار رعاه الله

لجميل اهتمامه ولطيف توجيهاته ، وسديد نصائحه ، لتلبية احتياجاتي ومطالبي ، والإجابة عن أسئلتي واستفساراتي ، فكان بحقٍّ مشعلاً استضاءت به في طريقي نحو مأربي وغايتي .

ولا يسعني إلا أن أرفع أكف الضراعة إلى الله تعالى أن يحفظه ويرعاه ويسدده على طريق الخير.

وهي كذلك إلى هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر.

وإلى هيئة التدريس في كلية العلوم الإدارية جامعة عدن.

قائمة ألمحتويات

فهرس الجـداول والأشكال

المقدمة

العـــــامــة

1- طرح الإشكالية :

ان مستوى أداء المؤسسة يقاس من خلال النتائج التي تحققها المؤسسة . بفعاليتها في انجاز أهدافها ، وذلك بالكفاءة في استخدام مواردها المتاحة، والمحافظة على أصولها .في سبيل تحقيق أعلى المرودية والحفاظ على سمعتها ومكانتها في السوق. وإدارة المؤسسة تعتبر المسئولة عن تحقيق مستوى أداء مرضى للملاك والتي ترتبط معهم بعلاقة وكالة نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة فلا بد للإدارة من تصميم نظام رقابة فعال يضمن لها تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والمحافظة على أصولها وكفاءة إدارتها لتحقيق أفضل النتائج.

ونتيجة لبعد الملاك عن إدارة المشروع وحاجتهم إلى معلومات أكيدة عن مستوى الأداء في مؤسساتهم لابد من وجود طرف يحكم على صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة ويبين مستوى أداء المؤسسة الفعلي وكفاءة الإدارة في تسيير المؤسسة مما يدفعها لتحقيق أفضل أداء .ومن خلال ما سبق فإننا نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية لا بد من الإجابة على الأسئلة التالية:

1- ما هي الرقابة الداخلية ، ما هي أنواعها وأدواتها؟

2- ما هي المراجعة، كيف ظهرت ، وما أسباب وجودها ، وما علاقتها بالرقابة؟

3- ما طبيعة المراجعة الخارجية ، ما هي أسسها ، وكيف يتم تنفيذها؟

4- كيف تساهم كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة؟

وفي سبيل الإجابة على الأسئلة السابقة فقد طرحنا الفرضيات التالية:

2- الفرضيات:

- **الفـرض الأول**: أن تحقيـق مسـتوى أداء مرضـي فـي المؤسسـة يعتمـد علـى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والمحافظة على الأصول وكفاءة إدارتها.
- **الفرض الثـاني**: أن الرقابـة الداخليـة مـن خـلال أدواتهـا المختلفـة تعمـل علـى المحافظـة علـى أصـول المؤسسـة واستخدام المـوارد المتاحـة بكفـاءة وفاعليـة لتحقيق أفضل النتائج.
- **الفـرض الثالـث**: أن الرقابــة الداخليــة تقـدم معلومــات عــن مســتوى الأداء بالمؤسسة وتحليل الانحرافـات فـي الأداء الفعلـي وتقديم الاقتراحـات اللازمـة لتحسين الأداء
- **الفـرض الرابـع**: أن المراجعـة الخارجيـة ومـن خـلال تقيـيم نظـام الرقابـة الداخليـة بالمؤسسـة والتقريـر عـن مـدى متانتهـا وبيـان نقـاط الضـعف فيهـا وكـذلك اسـتخدام التحليـل المـالي فـي المراجعــة الخارجيــة والخــدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة تعمل علـى تقديم معلومـات لـلإدارة والملاك عن مستوى أداء المؤسسة , واقتراح الحلول في حالة وجود قصور في الأداء.

3- تحديد إطار الدراسة:

الحـدود المكانيـة: المراجعـة بشـكل عـام أهميتهـا لمختلـف الأطـراف ذات العلاقـة بالمؤسسـة ،الرقابـة الداخليـة الإداريـة والماليـة ومكانتهـا داخـل المؤسسـة ومسـؤولية الإدارة في تصميمها لتحقيق أهدافها الرقابية ومعرفة بيئتها.

المراجعـة الخارجيـة وفـق معـايير المراجعـة وحاجـة الأطـراف ذات العلاقـة بالمؤسسة إلى خدماتها في الحكم على صدق المعلومات التـي تحويهـا القـوائم الماليـة للمؤسسة وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة.

الحـدود الزمنيـة: لمحـة تاريخيـة تظهـر تطـور المراجعـة بشـكل عـام منـذ مـا قبـل الميلاد حتى الألفية الثالثة وتطـور أهدافهـا عبـر الـزمن , وكـذلك تطـور دور الرقابـة الداخلية عبر الـزمن , وتطـور دور المراجعـة الخارجيـة عبـر الـزمن وامتـدادها لتقـديم خدمات غير إبداء الرأي المتمثلة في تقديم الخدمات الاستشـارية .

زيادة دور المراجعة في تحسين الأداء في السنوات الأخيرة من خلال ظهور المراجعة الإدارية

4- أسباب اختيار الموضوع:

أن مهمة الرقابة سواء الرقابة الداخلية او المراجعة الخارجية التي تعتبر صمام أمان المؤسسة التي من خلالها يضمن ملاك المؤسسة مستوى أفضل لأداء الإدارة وتقديم الاقتراحات والحلول التي تحسن من أداء مؤسستهم.

أن امتداد دور المراجعة الخارجية ليشمل الحكم على كفاءة الإدارة ومستوى التشغيل وكذلك تنامي مهمتها ليشمل الجوانب غير المالية بالإضافة إلى الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية بخلاف وظيفة المراجعة من خلال تقديم الخدمات الاستشارية وظهور أنواع مراجعة تهتم بشكل أساسي بالحكم على كفاءة الإدارة . كل ذلك يدفع إلى البحث في الدور الحديث الذي تقوم به المراجعة الخارجية ولن يتم ذلك إلا من خلال الإشارة إلى دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء ثم دور المراجعة في الحكم على تفعيل هذه الرقابة وإظهار مستوى أداء المؤسسة واقتراح الحلول.

5- أهمية الدراسة:

تكسب الدراسة أهميتها من خلال إيضاح الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين الأداء وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة تسعى كل مؤسسة إلى تحقيق أفضل أداء لها والذي يكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها ويمكنها من الاستمرار في نشاطها بحيث يتعين على الملاك اختيار الفريق الإداري الكفء الذي يمكنها من تحقيق هذا الهدف بحيث يكون لديه القدرة على تصميم نظام رقابي فعال يؤدي دوره بكفاءة .وكذلك حاجتهم إلى جهة مستقلة ومحايدة تحكم على مستوى أداء المؤسسة وكفاءة إدارتها ولن يكون ذلك إلا من خلال المراجع الخارجي الذي يتمتع بخبرة ومعرفة كبيرة تمكنه من ذلك. ونتيجة لهذه الخبرة والمعرفة التي يتمتع بها المراجع الخارجي ومن خلال الوظيفة الاستشارية التي

يقدمها تستعين به الإدارة لترشيد قراراتها نحو تحقيق أفضل النتائج من هنا فان هذه الدراسة تعرض الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة والتي تسعى كل مؤسسة إليه في ظل تطور الاقتصاد وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات كما اشرنا.

6- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال إبراز مفهومها وأدواتها وموقف المراجع منها.

2- محاولة تقديم رؤية حول المراجعة بشكل عام من خلال تحديد إطار نظري للمراجعة وعلاقتها بالرقابة.

3- محاولة إعطاء نظرة حول المراجعة الخارجية من خلال إظهار طبيعتها أسسها ومنهجيتها.

4- محاولة تقديم معلومة عن مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة من خلال عرض بعض أدواتهما ودور كل أداة في تحسين أداء المؤسسة.

5- محاولة تقديم نموذج يعكس دور التكامل بين المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء الإدارة وذلك من خلال شرح موجز عن المراجعة الإدارية ومهامها.

7- الدراسات السابقة حول الموضوع:.

1- **غوالي محمد بشير** : دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقله ccls .

أصل البحث رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر فرع الإدارة.

حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في (أن المؤسسة الجزائرية في ظل التغيرات المحيطة بها من اجل كسب مكانة مشرفة في الأسواق عليها الاهتمام

بنوعية المعلومات حتى تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير ايجابي من المراجع حيث أن الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل الاطلاع عليها) وذلك من خلال اعتبار المراجعة أداة رقابية ودور المراجعة في تحسين نوعية المعلومات من خلال إعطاء رأي فني محايد حولها.

2- **صديقي مسعود**: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية البحث في الأصل أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر.

عالج الباحث إشكالية (مدى قابلية الواقع الاقتصادي الجزائري في ظل متغيراته إلى إرساء إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر) موضوع التوصيل الفعال للمعلومات في ظل المخاطر المحتملة بعرض تجارب مجموعة من الدول في مجال المراجعة المالية وتقديم تصور لإطار المراجعة المالية في الجزائر .

3- **مغني نادية** : دور المراجعة المالية الخارجية وفق معايير المراجعة المعمول بها في اتخاذ القرارات .

أصل البحث مذكرة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر.

حاول الباحث معالجة الإشكالية المتمثلة بـ (إلى أي مدى تساهم المراجعة المالية الخارجية في ترشيد وتفعيل قرارات مختلف الأطراف داخل وخارج المؤسسة وفق المعايير المعمول بها)

وذلك من خلال إبراز أهمية ومدى تأثير المراجعة المالية الخارجية في ترشيد وتفعيل عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي المعلومات والقوائم المالية الداخليين والخارجيين بالنسبة للمؤسسة والمتعاملين المهمتين بنشاطها.

8- الصعوبات التي صادفت الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتها أثناء البحث:

1- شحت المراجع باللغة العربية التـي تصب فـي هذا الموضـوع الاستفادة من المراجع

2- الربط بين كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية

3- عدم القدرة على إجراء دراسة ميدانية في صلب الموضوع لاعتماد المؤسسة في وطننا العربي على قرارات شخصية من قبل الملاك وعدم توافر سوق مالي في اليمن وضعفها في الوطن العربي لما لها من دور في إرساء قواعد المراجعة.

9- المنهج المستخدم وأدوات الدراسة:

أن موضوع البحث تطلب استخدام مناهج متعددة تفي بغرض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية . لهذا استخدمنا المنهج الوصفي في معظم أجزاء البحث مثل الأجزاء المرتبطة بالمفاهيم العلمية للمراجعة الخارجية والرقابة الداخلية وأساسياتهما مع استخدام المنهج التاريخي في إظهار التطور التاريخي للمراجعة بشكل عام وكذلك تطور الرقابة الداخلية وفي ظهور أنواع متخصصة للمراجعة في السنوات الأخيرة مثل المراجعة الإدارية , واستخدام المنهج التحليلي فيما يخص استخدام المراجعة للنسب المالية في عملية الفحص التحليلي.

وأدوات الدراسة المستخدمة اقتصرت على بعض الدراسات السابقة من البحوث ورسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه ومحاضرات بعض الأساتذة في هذا المجال.

وبعض النصوص القانونية التي تخدم الموضوع واستخدام الانترنت في بعض الحالات.

10- تقسيم البحث:

انطلاقاً من محاولة الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بالإشكالية والفرضيات المقترحة لمعالجتها وبناء على الأهداف التي يسعى البحث إلى إيصالها فقد رأينا تقسيم البحث إلى أربعة فصول وكل فصل منها يحتوي على ثلاثة مباحث وكل مبحث يحتوي على ثلاثة مطالب بحيث تشتمل على التالي.

الفصل الأول الذي يحتوي على ثلاثة مباحث ويتحدث عن الرقابة الداخلية ومن أجل محاولة الإلمام ولو بشيء يسير عن الموضوع فقد قسمنا هذا الفصل بالشكل التالي:

المبحث الأول مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية ويحتوي هذا المبحث على ثلاثة مطالب:

المطلب الأول يعرض التطور في مفهوم الرقابة الداخلية عبر الزمن وأسباب التطور.

وفي المطلب الثاني (طبيعة الرقابة الداخلية) حاولنا إعطاء تعريف للرقابة الداخلية يعكس طبيعتها.

وفي المطلب الثالث: يشير إلى أنواع الرقابة الداخلية بشيء من التفصيل.

أما المبحث الثاني فيتناول الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية ويبين أسباب وجود الرقابة الداخلية من خلال تقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب:

بحيث يتناول المطلب الأول مقومات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني يتناول أهداف الرقابة الداخلية.

والمطلب الثالث أدوات ومكونات نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث (خصائص نظام الرقابة الداخلية) وينقسم إلى ثلاثة مطالب:

المطلب الأول يوضح مسؤوليات نظام الرقابة الداخلية.

والمطلب الثاني يظهر معايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث يشير إلى الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية وأسسها.

بحيث يتناول **الفصل الثاني** مدخل إلى المراجعة بشكل عام وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث بحيث يحتوي المبحث الأول الإطار ألمفاهيمي للمراجعة على ثلاثة مطالب:

المطلب الأول يقدم لمحة تاريخية عن ظهور وتطور المراجعة منذ الفترة التي سبقت تشكيل أول جمعية في 1581م حتى الوقت الحاضر.

والمطلب الثاني يتناول تعريف المراجعة بإيراد عدة تعاريف تعكس طبيعيتها.

والمطلب الثالث يعطي توضيح الفرق بين المراجعة والمحاسبة.

هذا بالنسبة للمبحث الأول.

أما المبحث الثاني فيشير إلى نشأة المراجعة من خلال إظهار أهميتها وأهدافها وذلك بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة مطالب:

المطلب الأول يظهر الحاجة إلى المراجعة من خلال (الطلب الاقتصادي عليها) ويشرح الأسباب التي أدت إلى وجودها.

وفي المطلب الثاني الذي يتناول أهمية المراجعة وذلك من خلال إبراز الأطراف التي تهتم بالمراجعة ، كإدارة المشروع – الملاك – الجهات الحكومية ..الخ من الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

والمطلب الثالث يوضح أهداف المراجعة وتطورها نتيجة لتطور مهنة المراجعة بشكل عام.

أما المبحث الثالث: فيهتم بتوضيح أصول المراجعة وذلك من خلال تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب :

بحيث يتناول المطلب الأول أنواع المراجعة وتقسيمها حسب عدة معايير لكل معيار غرضه.

والمطلب الثاني يتناول أدلة الإثبات في المراجعة والتي يستخدمها المراجع لإبداء رأيه حول المعلومات التي تقدمها المؤسسة.

وربطاً بالفصل الأول وبيان أن المراجعة أداة رقابية هامة يتناول المطلب الثالث علاقة المراجعة بعملية الرقابة كعنصر من عناصر النشاط الإداري.

أما **الفصل الثالث** فيتحدث عن المراجعة الخارجية وهذا الفصل ينقسم إلى ثلاثة مباحث.

المبحث الأول يتناول الإطار ألمفاهيمي للمراجعة الخارجية من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب:

المطلب الأول يشرح طبيعة المراجعة الخارجية من خلال بيان ماهيتها وتطورها ومن هو المراجع الخارجي .

المطلب الثاني يقدم الدور الاجتماعي للمراجعة الخارجية.

المطلب الثالث يتناول آداب وسلوك مهنة المراجعة ومسؤوليات المراجع.

المبحث الثاني يعرض أساسيات المراجعة وينقسم إلى ثلاثة مطالب

المطلب الأول يشرح قواعد المراجعة .

المطلب الثاني يتناول فروض ومبادئ المراجعة .

المطلب الثالث يعرض بإيجاز معايير المراجعة .

المبحث الثالث (منهجية المراجعة) ويشرح سير عملية المراجعة الخارجية وذلك بتقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب .

المطلب الأول . ويتناول الخطوة الأولى من عملية المراجعة الخارجية من خلال التعرف على المؤسسة

المطلب الثاني ويعبر عن الخطوة الثانية من خطوات المراجعة الخارجية والمتمثلة بتقييم نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثالث استكمال الاختبارات وكتابة التقرير وهي الخطوة الأخيرة في المراجعة ويشير المراجع من خلال التقرير إلى رأيه الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة المعنية بالمراجعة .

الفصل الرابع وهو جوهر البحث وعنوانه وفيه تظهر دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث .

المبحث الأول يظهر دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال ثلاثة مطالب يحتويها هذا المبحث تظهر فيها أدوات الرقابة الداخلية لتحقيق هذا الغرض

المطلب الأول الموازنات التخطيطية .

المطلب الثاني محاسبة المسئولية وتقييم الأداء .

المطلب الثالث خلية المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني يتناول دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ويحتوي هذا المبحث على ثلاثة مطالب .

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنها لما من شأنه سد الثغرات فيه بما يساعد على فعاليته .

المطلب الثاني : استخدام التحليل المالي في عملية المراجعة ويبين استخدام التحليل المالي ومنها نسب الأداء ومقارنتها عبر الزمن لنفس المؤسسة أو مع مؤسسات مشابهة وتحليل الانحرافات والإشارة إليها في التقرير وذلك يفيد المؤسسة في تقييم الأداء ومعالجة الانحرافات السلبية والمحافظة على الايجابية منها .

المطلب الثالث : الخدمات الاستشارية الإدارية لمكاتب المراجعة الخارجية ودورها في تحسين أداء الإدارة .

المبحث الثالث حاولنا فيه أن نجمع بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة من خلال تعاون كل من المراجع

الداخلي والخارجي في نوع جديد من أنواع المراجعة يصب في صميم العمل الإداري وهي (المراجعة الإدارية) وذلك بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب .

المطلب الأول :ويتناول طبيعة المراجعة الإدارية(تعريفها ـ أهدافها ـ نطاقها ـ أوجه التكامل مع المراجعة المالية).

المطلب الثاني :يقدم فكرة عن (من هو المراجع الإداري).

المطلب الثالث:تقرير المراجع الإداري . وفي هذا المطلب يظهر ثمرت جهد المراجع الإداري وخلاصة عملة المتمثل في تقرير يقدم للإدارة العليا بالمؤسسة يظهر فيه مستوى أداء المؤسسة

الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية

المقدمة:

كما هو معروف إن إدارة الشركات تعتبر بمثابة وكيل عن أصحاب المصلحة فيها خاصة المساهمون وان الإدارة منوط بها تصميم وتشغيل أنظمة فعاله للرقابة الداخلية لضمان إعداد قوائم خاليه من الأخطاء والتحريفات الجوهرية وفي سبيل وفاء الإدارة بهذه المسئولية الإدارية الوكالية فإنها يجب أن تضع وتنفذ آليات فعاله للرقابة الداخلية مثل الموازنات التخطيطية والسياسات الإدارية محاسبة المسؤولية والتكاليف المعيارية والمراجعة الداخلية .

ونظراً للمردود الايجابي للرقابة الداخلية على مصداقية القوائم المالية فقد شهد مطلع القرن الواحد والعشرين اهتماماً كبيراً من جانب المتعاملين في أسواق المال وجهات الرقابة الرسمية والجمهور بما يؤكد لهم كفاءة أداء الشركات المقيدة بالبورصة في تصميم وتشغيل وتقييم هياكل فعاله للرقابة الداخلية وكان الضمان لهم، خدمة يؤديها مراجع الحسابات المكلف بمراجعة القوائم المالية عبارة عن تصديق على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية بالشركة تصميماً وتشغيلاً .

حيث يعتبر نضام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليمة ولا شك إن ازدياد حالات الإفلاس في السنوات الأخيرة والفشل والإعسار المالي وحدوث فضيحة شركت Enron للطاقة في عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات خاصة تلك الشركات التي تتداول أوراقها في بورصة الأوراق المالية .

وتجدر الإشارة في هذا المجال إن إدارة الشركة هي المسئولة عن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية بالشركة لتحديد مدى الثقة في إمكانية الاعتماد عليها ،إنما يتم بغرض مساعدة المراجع على القيام بمهمته في مراجعة القوائم المالية والحكم السليم على مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي يتم إعدادها .

ويجب إن يعكس نضام الرقابة الداخلية طبيعة أوجه النشاط المختلفة في المنشأة فنظام الرقابة الذي يطبق في شركة معينه قد لا يصلح للتطبيق في شركة أخرى . علاوة على

ضرورة إن يكون نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة اقتصادياً بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل التكاليف الممكنة وان يكون هذا النظام واضحاً وسهلاً ومفهوماً لدى القائمين بتطبيقه ومن ناحية أخرى فان المعيار الثاني من معايير العمل الميداني (الأداء المهني) والذي يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمساعدة مراجع الحسابات على تحديد مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية ومدى ملائمته كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي سيقوم بها فإذا اتضح لمراجع الحسابات الخارجي إن هناك هيكل سليم لنظام الرقابة الداخلية، فانه يستطيع أن يعتمد على ذلك لاختصار جزء كبير من برنامج المراجعة في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها .

وعلى العكس من ذلك فانه إذا تبين لمراجع الحسابات الخارجي وجود هيكل غير سليم للرقابة الداخلية فانه سيقوم بتوسيع نطاق فحصه حتى يستطيع أن يبدي رأي سليم حول صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة وفي السنوات الأخيرة صدرت العديد من الإصدارات المهنية ألحديثه التي ركزت على زيادة دور المراجع الخارجي في زيادة فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وذلك ليمتد إلى إعداد تقرير عن مدى فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية للشركة بدلاً من تقييم نضام الرقابة الداخلية وامتد بذلك دور مراجع الحسابات إلى محاولة علاج حالات الفشل المالي والإفلاس وزيادة كفاءة الشركات وتحسن أدائها .[1]

1- عبد الفتاح الصحن وآخرين المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ،الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2008م ص9 .

المبحث الأول مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

كما اشرنا بالمقدمة فقد زادة أهمية الرقابة الداخلية كثيرا خلال السنوات الأخيرة ونتيجة لذلك فقد تطورت أساليبها بشكل كبير ومن خلال التعرف على طبيعة الرقابة الداخلية وأنواعها المختلفة يتضح لنا أهميتها التي تبرر هذا التطور

المطلب الأول : التطور في مفهوم الرقابة الداخلية :

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة العديد من الأسباب لعل من أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة (2).

وبدأ الاهتمام في أول الأمر بوضع القواعد التي تضمن سلامة تنفيذ العمليات وفيما يلي أهمها:

- فصل الاختصاصات داخل المشروع .
- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث ينفذ كل منهم جزءاً من العملية الأمر الذي يحقق الرقابة التلقائية وهو ما يعرف بنظام الضبط الداخلي .
- وجود نظام محاسبي سليم يتضمن القواعد الكفيلة بمراقبة الإعمال بعد تسجيلها في الدفاتر لتحقيق الرقابة المحاسبة بالمشروع ومن أهم هذه القواعد .

1- إتباع طريقة القيد المزدوج للعمليات .
2- استخدام الحسابات الإجمالية (المراقبة) مثل إجمالي الزبائن وإجمالي الموردين .
3- استخدام موازين المراجعة المساعدة وموازين الحسابات الإجمالية .
4- استخدام طريقة الجرد المستمر .
5- إتباع نظام المراقبة الداخلية في المشروع .
6- اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسئولين .

2- عبد الفتاح الصحن وآخرين المراجعة التشغيلية مرجع سبق ذكره ص15

7- فصل الاختصاصات المتعلقة بموظفي دائرة المحاسبة عن اختصاصات دائرة الإنتاج أو دائرة التخزين .

إلا أن قواعد المراقبة الداخلية المذكورة تهدف بالدرجة الأولى تحقيق التالي :

1- حماية موجودات المشروع من الاختلاس والتلاعب .

2- ضبط البيانات المحاسبة بحيث يمكن الاعتماد عليها في تصوير الحسابات الختامية .

إلا أن مفهوم الرقابة الداخلية تطور بشكل واسع مع التطور الاقتصادي واعتماد أسلوب التخطيط أساسا لرسم السياسات واتخاذ القرارات . لذلك أصبحت هذه الرقابة تهتم بشئون رفع الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعة من قبل السلطات العليا في المشروع.

وبهذه المهام الجديدة أصبحت الرقابة الداخلية تتعلق بطريقة غير مباشر بالسجلات المحاسبية والمالية وتدعى الرقابة الإدارية وتعتمد لتحقيق أهدافها على الوسائل التالية :

1- الرقابة عن طريق دراسة الوقت والحركة ورقابة الجودة .

2- الرقابة عن طريق الميزانيات لتقديرية .

3- استخدام التكاليف النموذجية .

4- تحديد الانحرافات بين الميزانيات المقدرة والتنفيذ الفعلي.

5- التقارير الدورية التي تعالج هذه الانحرافات وتؤمن الدفق المستمر للبيانات والمعلومات إلى الإدارة العليا وغالباً ما يرافق هذه التقارير استخدام الكشوف الإحصائية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية .

ولا شك أن الرقابة الإدارية المذكورة ظهرت نتيجة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وحاجتها إلى بيانات دقيقة وسريعة لاستخدامها في إغراض التخطيط العام على مستوى الدولة ولإغراض الضرائب والإشراف على نشاطات المشاريع ذات الطابع الاقتصادي[3].

والعوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية .

1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروعات فادى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة

---

3 - د/ حمدي السقاء ،أصول المراجعة الجزء الأول، مطبعه ابن حيان سوريا 1979م، ص106

الرقابة الداخلية مثل الكشوفات التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها .

2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسئوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع . حيث يفوض مجلس الإدارة الإعمال للإدارات المختلفة ومن اجل أخلا مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالشركة ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية عن الأوجه المختلفة للنشاط من اجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات ومن هنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات .

4- حاجة المشروع إلى حماية وصيانة أمواله. فعلى الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تخلي نفسها من المسئولية المترتبة عليها من منع الأخطاء والغش وتقليل احتمال ارتكابها .

5- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة فإذا ما طلبت هذه البيانات التي تستخدمها في التخطيط والرقابة الحكومية عليها تحضيرها بسرعة ودقة وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قوياً ومتماسكاً.

6- تطور إجراءات المراجعة ، فلقد تحولت عملية المراجعة من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقدير حجم وكمية اختباراته على درجة متانة نضام الرقابة الداخلية في المشروع المعني .

كل هذه العوامل أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها مفهوماً وأسلوبا وإجراءات [4].

4- د/ خالد أمين عبدا لله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية . دار الأوائل للطباعة والنشر عمان الأردن الطبعة الأولى2000 م، ص166 .

المطلب الثاني : طبيعة الرقابة الداخلية :

إن الرقابة الداخلية ليست هامة لإغراض الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمالية للمنظمة فقط ، إنما هي جوهريه لإدارة المنشأة . حيث أن كافة الأشخاص سواء المراجعين الخارجين , إلى الإدارة ، إلى مجلس الإدارة ، إلى المساهمين في الشركات إلى الحكومة لديهم اهتمام بضوابط الرقابة الداخلية ففي كثير من أجزاء العالم أكد المنظمين على أهمية الرقابة الداخلية عن طريق إلزام الإدارة بعمل تقارير سنوية عامة بشأن فعالية ضوابط للرقابة الداخلية [5].

تعريف الرقابة الداخلية : تعتبر الرقابة الداخلية (**مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة و لضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها ، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة).**

ولقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه**(نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشاة من اجل تمكين إدارة المنشاة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسئوليتها) .**

كذلك يمكن إن تعرف الرقابة الداخلية بأنها (**الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءات الانتاجيه . وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية).**

ومن التعريف السابق نجد أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن عدد من الأهداف منها .

1- توفير الحماية اللازمة لأصول المنشآت .

2- توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .

3- زيادة الكفاءة الإنتاجية .

4- التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة .

5- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات

5- أمين السيد احمد لطفي ،التطورات الحديثة في المراجعة،الدار الجامعية الإسكندرية ، 2008 م، ص282 .

يعد هذا التعريف شامل حيث انه يتضمن انظمه الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة المالية وغير المالية وذلك لتحقيق الرقابة الوقائية لمنع الأخطاء والغش والتلاعب والسرعة في اكتشافها عند الحدوث كذلك السيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية.[6]

وقد عرف المعيار رقم (400) نضام الرقابة الداخلية (**بأنه كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشاة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل . والمتضمنة أللالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب**)[7]

أن الرقابة الداخلية تعني .

(العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف فيما يتعلق بما يلي) :

1- موثوقية تقديم التقارير المالية .

2- فاعلية وكفاءة العمليات .

3- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة .

وينبع ذلك إن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من الأهداف السابقة [8] .

وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية تعرف نضام الرقابة الداخلية (هي مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكيم في المؤسسة

6- د/ غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسرة للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2006 م، ص206

7- د/ طارق عبدا لعال موسوعة معايير المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية مصر.2006م الجزء الثاني

8- احمد حلمي جمعه ،تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة ،دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن 2008م ، ص98 .

من اجل تحقيق الهدف المتعلق ، بضمان الحماية لإبقاء الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل دوام العناصر السابقة [9].

وطبقاً للجنة المنظمات الراعية المعروفة بلجنة تراويدي Committee of sponsoring Organization of The Tread way commission (coso) تم تعريف الرقابة الداخلية على أنها عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس إدارة المنشأة وإدارتها وإفراد آخرين مصممه لتوفير تأكد معقول Reasonable Assuring بهدف تحقيق عديد من الأهداف في المجالات التالية .

فعالية وكفاءة الأعمال وإمكانية الاعتماد على التقرير المالي والالتزام بالقوانين والتعليمات واجبه التطبيق بالإضافة إلى حماية الأصول ضد حيازتها واستخدامها أو التصرف فيها بشكل غير مصرح ويعكس ذلك التعريف عدة مفاهيم أساسية .

1- الرقابة الداخلية هي عملية Process

فالرقابة الداخلية ليست احد الأحداث أو الظروف وإنما هي مجموعة التصرفات التي تدير بموجبها الإدارة أعمال الشركة .

2- الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد Effected by people

فمجلس الإدارة والإدارة والعاملين الآخرين في أي منشأة يؤثرون في الرقابة الداخلية, فأفراد أي منشأة يحققونها عن طريق ما يفعلونه ويقولونه . فالأفراد يضعون أهداف المنشأة كما يضعون أيضا آليات الرقابة محل التفعيل .

3- الرقابة الداخلية يمكن أن يتوقع أن توفر فقط تأكد معقول Reasonable Assuring

فالرقابة الداخلية لا توفر تأكيد مطلقاً – حيث يتأثر تفعيلها بالقيود الكامنة في كافة نظم الرقابة الداخلية ، تلك القيود تتضمن حقيقة أن الحكم البشري يمكن أن يكون على خطأ وقد يحدث انتهاك للرقابة الداخلية بسبب الفشل البشري على سبيل المثال الخطأ البسيط

9- التهامي طواهر + مسعود صدقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار ألنضري + الممارسات التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2005م، ص85 .

– وقد يتم تجنب ضوابط الرقابة الداخلية عن طريق التواطؤ Collusion عن طريق فردين أو أكثر وأخيرا فان الإدارة يمكن إن يكون لديها المقدرة على تخطي نظام الرقابة الداخلية .

3- الرقابة الداخلية يتم وضعها وتفعيلها لتحقيق الأهداف في احد أو أكثر من المجموعات المنفصلة التالية :

أ) الأعمال Operation المرتبطة بالاستخدام الفعال والكفء لموارد المنشأة .

ب) التقرير المالي Financial Reporting المرتبط بإعداد القوائم المالية المنشورة الممكن الاعتماد عليها .

ج) الالتزام Compliance المرتبط بالتزام المنشأة بالقوانين واللوائح وأجبت التطبيق .

د) حماية الأصول [10].

المطلب الثالث : أنواع الرقابة الداخلية :

من تعريف المعيار رقم (400) السابق الذكر وكذلك تعريف لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين(AICPA)التي عرفة الرقابة الداخلية بأنها **(خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقيق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة).**

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية وضبط داخلي .

أولا الرقابة المحاسبية : وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من إن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة وان كل عمليات المنشأة

10- أمين السيد احمد لطفي للتطورات الحديثة في المراجعة مرجع سبق ذكره ص253 .

قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية .
وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة فعلاً في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسئوله عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة لاعتماد عليها [11].

عناصر الرقابة المحاسبية .

1- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع .
2- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع .
3- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الشروع وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
4- وضع نضام لمراقبة وحماية موارد المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له . ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك .
5- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري ، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة .
6- وضع نضام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلاً) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة .

11- عبد الفتاح الصحن وآخرين المراجعة التشغيلية مرجع سبق ذكره ، ص16 .

7- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المشروع [12].

ثانيا الرقابة الإدارية :

وتتضمن الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام وتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة

وقد عرضت لجنة معايير المراجعة، الرقابة الإدارية بأنها خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية . والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات من هذا التعريف نجد أن:

الرقابة الإدارية هي خطة التنظيم . والطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية .

نجد إن الرقابة الإدارية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة والسبب في ذلك إن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسئولية المدير المالي مما يعني عدم قيام مراجع الحسابات بتقييمها [13].

عناصر الرقابة الإدارية :

1- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .

2- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة .

12- كمال الدهراوي مصطفى + محمد السيد سرايا ،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ،المكتبة الجامعية الحديثة الإسكندرية مصر 2006 ، ص231 .

13- د/ غسان فلاح المطارنة مرجع سبق ذكره ، ص208

3- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنه مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها :

- قواعد وأسس تقدير المبيعات.
- قواعد وأسس تقدير الإنتاج .
- قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى .
- قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

4- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها .

- سياسات وإجراءات الشراء .
- سياسات وإجراءات البيع .
- سياسات وإجراءات الإنتاج .
- سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين .
- سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع .
- إجراءات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المشروع .

5- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج ، وعلى أساس إن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافيه تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار [14] .

ونضراً لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقيق من حماية الأصول والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية فان مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة الاعتماد عليها تمهيدها لتحديد نطاق فحصة .

14- كمال الدهراوي مصطفى + محمد السيد سريا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة مرجع سبق ذكره ، ص233 – 234

في حين لا تخضع الرقابة الإدارية لتقييم مراجع الحسابات الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها مراجع الحسابات إن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات الإحصائية في احد أقسام الإنتاج أو البيع قد تؤثر على المعلومات المالية .

أي إن مراجع الحسابات الخارجي يعتبر مسئولا عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة المحاسبية أما فيما يتعلق بنظام الرقابة الإدارية فان مراجع الحسابات لا يعتبر مسئولاً عن فحص وتقييم هذا النظام إلا في حدود معينة.

ووفقاً للمفهوم السابق تكون أهداف الرقابة الداخلية محصوراً في حماية أصول المنشأة من السرقة والضياع والاختلاس ، وضمان الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وتحقيق الكفاءة والاستغلال الأمثل للموارد والالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الإدارية.

أن الإصدارات المهنية فرقة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية حيث أوضحت تلك الإصدارات مكونات كلاً من النوعين من الرقابة الداخلية (محاسبية وإدارية) حيث يجب أن ينصب تركيز المراجع الخارجي على الرقابة المحاسبية لما لها من تأثير على صدق وسلامة القوائم المالية[15] .

ويبين الجدول التالي الفرق بين أنواع الرقابة الداخلية من حيث أهداف الرقابة وطبيعة عملية الرقابة .

15- د/ غسان صلاح المطارنة / مرجع سبق ذكره ، ص208

جدول رقم (1) يبين المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية .

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	-حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. ـ التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية	-التحقق من كفاءة إدارة العملية التشغيلية . -التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	-التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة . -التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	-إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة . -التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر عبد الفتاح الصحن واخرين المراجعة التشغيلية مرجع سبق ذكره ص 17-18

ثالثا الضبط الداخلي .

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق

أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسئوليات[16] ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية والمراجعة الداخلية والأفراد.

أ- علاقة الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية .

واهم نواحي ارتباط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية كما يلي :

1- فصل عمليات المحاسبة عن العمليات الأخرى بالمشروع .

2- إعداد تقارير الأداء باستمرار وتوزيعها على المستويات الإشرافية المناسبة .

3- استخدام حسابات الرقابة الإجمالية .

4- استخدام أدلة الدقة التلقائية باستمرار .

5- كتابة التعليمات والتوجيهات بوضوح.

6- توفير دليل الإجراءات تحت تصرف المستخدمين .

ب-**علاقة الضبط الداخلي بالمراجعة الداخلية .**

ويرتبط الضبط الداخلي بالمراجعة الداخلية في النواحي التالية :

1- مراجعة وفحص دقة وملائمة نظام الضبط الداخلي .

2- مراجعة دورية للضبط الداخلي قبل التشغيل الفعلي .

3- توفير الإعلام الكافي عن وجود أساليب الضبط الداخلي .

ج- علاقة الضبط الداخلي بالمستخدمين العاملين:

ويرتبط الضبط الداخلي بالإفراد المستخدمين في علاقة أهمها :

1- لا يعهد الموظف واحد عملية بكاملها .

2- تحديد المسئولية تحديداً قاطعاً بتفويض السلطة .

3- ضرورة اختبار الإفراد وتدريبهم بعناية فائقة .

4- تناوب الإفراد على الوظيفة المعينة . كلما أمكن ذلك عملياً .

16- التهامي طواهري + مسعود صدقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري +الممارسات التطبيقية مرجع سبق ذكره ، ص168

5- حصول المسئولين على إجازاتهم السنوية بانتظام .

6- وجود حوافز ومكافآت للعاملين لتشجيعهم على أداء إعمالهم بدقة وإتقان فهي خير حافز للموظف وحماية للمنشاة [17] .

17- د/ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان الأردن الطبعة الأولى , 2000 ، ص123

المبحث الثاني الحاجة إلى نضام الرقابة الداخلية :

نتيجة لاحتواء نظام الرقابة الداخلية على مقومات أساسية ولها عدد من الأدوات تمكنها من تحقيق أهدافها وأهداف المؤسسة بشكل عام في توليد معلومات ذات مصداقية من هنا أتت الحاجة إلى وجود نظام رقابة داخلية بالمؤسسة

المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في المراجعة على انه لابد من توافر المقومات الرئيسية التي تعكس قوة وفعالية هذا النظام حيث أن نظام الرقابة الداخلية القوي من شأنه تحقيق أهداف المؤسسة المرسومة في الخطة العامة من جهة ويسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة أخرى .نظرا لان هذه المقومات تعمل على زيادة واثبات قوة نظام الرقابة الداخلية [18] .

وهذه المقومات التي يجب أن تتوفر في نظام الرقابة السليم هي :

1- **هيكل تنظيم إداري:**

يراعي في وضعة تسلسل الاختصاصات وتوضح الإدارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسئوليات لهذه الإدارات بدقة تامة . والهيكل التنظيمي لابد منه خاصة في المشروعات الكبيرة التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي. بل لابد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسئوليات معينه ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله القانوني ولابد إن تراعي فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل كذلك يجب أن تحقق الخطة التنظيمية (الهيكل التنظيمي) استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول والمقصود من استقلال الإدارات هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها أي لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص أخر حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير بالسجلات يجعل اكتشافه امرأ صعباً إن لم يكن مستحيلاً وعندما يتحقق استقلال الوظائف المشار إليه

18- صلاح ربيعة ،المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، دراسة حاله مؤسسة القرض الشعبي الجزائري، مذكرة لنيل الماجستير في المعلوم المالية فرع نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر ، ص73

ينبغي بعدها تحديد السلطات التي تتناسب مع المسئوليات وذلك عن طريق دليل مطبوعات تصدره الشركة ليكون مرشداً ومرجعاً لجميع المختصين فلا يحدث تضارب أو تداخل أو تكرار للاختصاص .

2- نظام محاسبي :

نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع ,وتصميم لدورات محاسبية.مستنديه تحقق رقابة فعالة ،ويجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمة لمن يستعمله ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفاً من أهداف إدارة المشروع كما يجب إن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغير النماذج كل حين كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر بها المستند .

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة ، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج أضف إلى ذلك ضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الدقيق الواضح ووجوب وجود تعليمات واضحة لما يجب تضمينه تحت كل بند أو حساب واشتمال الدليل على حسابات مراقبة (حسابات إجمالية) والفصل الواضح بين العناصر الايرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات وتضمين الدليل نظاماً دقيقاً لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاقتصاد ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية أما الدورات ألمستنديه المرتبطة بالنظام المحاسبي فيختلف تصميمها باختلاف العمليات والمستندات مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستنديه يطبق على جميع المنشآت أو الشركات .

3- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات :

يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية ما من أولها إلى آخرها ،أي إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها لان الجمع بين هذه المراحل في يد واحدة سيشكل خطراً على المشروع بوجود تلاعب أو اختلاس لذلك على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية في

أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف رقابة على موظف آخر وهكذا تقل فرص التلاعب والغش والخطأ .

4- **اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة :**

وما يتضمنه ذلك من توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة ، وبرنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة .

5- رقابة الأداء في إدارات المشروع ومراحله المختلفة :

وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه وتتم رقابة الأداء بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلية وما شابه (19) .

6- **استخدام كافة الوسائل الآلية :**

ونقصد بهذا المقوم استعمال وإدخال الوسائل الآلية . الآلة الحاسبة والإعلام الآلي وذلك لكون هذه توفر الأتي :

- دقة وسرعة المعالجة وسهولة الحصول على المعلومات .
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة .
- توفير الوقت والتحكم بالمعلومات .
- خفض تكلفة المعالجة وتدعيم العمل بكفاءة (20).

هذه هي المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وتختلف من مشروع لأخر حيث لا يمكن توافرها إلا في المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية والتي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المثالي أما المنشأة الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها.

19- د/ خالد أمين عبدا لله ،مرجع سبق ذكره ، ص169-170 .

20- صلاح ربيعة ، مرجع سبق ذكره ، ص76.

ولكن الرقابة الشخصية واستخدام الآلات ألحديثه في العمل تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولا لدى المراجع بشرط انتقاء ما يثير شكه وريبته فيما يراجع.

المطلب الثاني : أهداف الرقابة الداخلية :

أجمعت التعاريف التي أوردناها سابقاً لنظام الرقابة الداخلية على إن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي :

1- التحكم في المؤسسة :

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها ، هيا كلها .طرقهاً وإجراءاتها من اجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها ، والمساعدة في خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها .

2- حماية الأصول :

إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستمارات ، المخزونان ، الحقوق) إن هذه الحماية تمكن للمؤسسة من الإبقاء أو المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة .

3- ضمان نوعية المعلومات :

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من اجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات, بيد إن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبة الذي يتصف بالخصائص التالية :

- تسجيل العمليات من المصدر في اقرب وقت ممكن .
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها .
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة .

- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من اجل تقديم المعلومات المحاسبية .
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها .

4- تشجيع العمل بكفاءة :

أن أحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائلة داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا ، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط يعطي تحسناً في مرد ودية المؤسسة .

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية :

أن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة ، لان تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شانه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح بإطار الخطة التنظيمية من اجل التطبيق الأمثل للأوامر ،وينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية :

- يجب أن يبلغ إلى الموجهة إليه .
- يجب أن يكون واضحاً (مفهوما) .
- يجب أن تتوفر وسائل التنفيذ .
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ [21]

21- التهامي طواهري+مسعود صدقي ،مرجع سبق ذكره ص21 – 92

المطلب الثالث أدوات ومكونات نظام الرقابة الداخلية :

للرقابة الداخلية عدة أدوات نستخدمها عند القيام بعملية الرقابة كذلك أن لها مكونات عدة:

أولا: أدوات الرقابة الداخلية :

هناك عدة أساليب وأدوات يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية

1- الموازنات التخطيطية :

نظراً لان الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي بذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها ، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقصي أسبابها وتحديد المسئولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها ، (انحراف غير ملائم).

أو مواطن القوة وتنميتها (انحراف ملائم)

2- **الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية** :

وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة ، فقد يتم عرض تطور انجازات المنشاة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن الأعمدة مثلاً . أو منحنى يمثل تطور الكميات المنتجة والمباع منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلاً ، أو في جداول إحصائية يظهر بيانات مجمعه ومقارنة .. الخ .

3- **تقارير الكفاية الدورية** :

والتي يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة ، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة .

4- **دراسات الحركة والزمن** :

وهي احد وسائل الرقابة الإدارية التي تهدفا إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد غير الضروري وبالتالي استنفاذ القدر الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق اقل زمن ممكن .

5- **البرامج التدريبية للعمال والموظفين :**

والتي تهدف إلى رفع الكفاءة في أداء العاملين وذلك عن طريق إمدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لأخر .

6- **الرقابة على ألجوده :**

وذلك عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على ألجوده باستخدام خرائط الرقابة على الجود(Quality control Charts) [22]

هذا بالإضافة إلى عناصر الرقابة المحاسبية المتمثلة بـ(المراجعة المستندة المراجعة الفنية – الرقابة المالية – المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي.

ثانياً: مكونات نظام الرقابة الداخلية :

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة وهي :

1- بيئة الرقابة

2- عملية تقييم المخاطر

3- نظام المعلومات والاتصال

4- إجراءات الرقابة

5- متابعة ضوابط الرقابة الداخلية

ويعطي الجدول رقم (2) مزيداً من التفصيل عن مكونات الرقابة الداخلية لكل مكون ووصف له ،ويتعين إلا يتم التعامل مع عملية تقييم المخاطر على أنها مكون منفصل تماماً حيث يتم تقييم المخاطر في كافة المكونات الأخرى مخاطر بيئة الرقابة مخاطر نظام المعلومات مخاطر نقص إجراءات الرقابة والمخاطر الناتجة في غياب المتابعة الكافية[23]

22- خلف عبدا لله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق للنشر عمان الأردن لطبعة الأولى 2006م ص127

23- أمين السيد احمد، التطور الحديث في المراجعة مرجع سبق ذكره ص259

جد ول رقم(2) يوضع مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة الرقابة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها	- النزاهة والقيم الأخلاقية - الالتزام بالكفاءة - المسئولين عن حوكمت المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة) - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل - الهيكل التنظيمي - تخصيص السلطة والمسؤولية - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي	تأكيد الإدارة (الوجود ، الاكتمال التقييم ، العرض والإفصاح . القياس والحدوث)
نظم المعلومات المحاسبية والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمسائلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات (الاكتمال ، ألدقه ، التبويب ، التوقيت ، الترحيل ، التلخيص)
أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة)	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لإغراض التقرير المالي	- الفصل الكافي للواجبات - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر) - المستندات والسجلات الكافية (الضوابط العامة على الكمبيوتر) - الرقابة المادية على الأصول والسجلات - الاختبارات المستقلة على الأداء
المتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً	غير واجبة التطبيق

- المصدر : امين السيد احمد التطور الحديث في المراجعة مرجع سبق ذكره ص260

1- بيئة الرقابة :

هناك عدد كبير من العناصر الخاصة التي تساهم بنجاح في بيئة الرقابة الناجحة والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة الرقابة لأحد المنظمات ، وتتمثل تلك العناصر بالتالي .

النزاهة والقيم الأخلاقية :

تحدد النزاهة والقيم والأخلاقية للإفراد الذين يديرون ويتابعون ضوابط الرقابة الداخلية ، أن توصيل النزاهة والقيم الأخلاقية للشركة إلى العاملين بها والالتزام بها في الممارسة العملية يؤثر على الطريقة التي بموجبها ينظر العاملين إلى عملهم ، أن تحديد المثال الجيد ليس كافياً، ويتعين على الإدارة العليا أن توصل شفوياً قيم المنشأة والمعايير السلوكية إلى العاملين بها ويمكن للإدارة أن تتصرف نحو تعظيم نزاهة الرقابة وتخفيض التحريف ، وقد تستبعد الإدارة الحوافز والإغراءات التي تدفع الأفراد العاملين إلى الارتباط بسلوك احتيالي أو غير أخلاقي ، أن الحوافز الخاصة بالسلوك الأخلاقي تتضمن الضغوط للوفاء بأهداف الأداء غير الواقعية ومكافآت الإدارة المرتبطة بالأداء المرتفع ونقاط القطع الأعلى والأدنى على خطط الحوافز بينما تتضمن مظاهر إغراء الموظفين بالارتباط بتصرفات غير صحيحة : ضوابط الرقابة غير الموجودة وغير الفعالة ، والإدارة العليا غير المدركة بالتصرفات المأخوذة عند المستويات التنظيمية الدنيا ومجلس الإدارة غير الفعال ،بالإضافة إلى العقوبات غير الهامة للسلوك غير الملائم .

الالتزام بالكفاية :

إن بيئة الرقابة للشركة سوف تكون أكثر فعالية إذا ما كانت ثقافتها هي تلك التي يتم على ضوئها تقييم جودتها وكفايتها أن الكفاية Competences هي المعرفة والمهارة الضرورية لتحقيق المهام التي تحدد وظيفة الفرد ، وتحتاج الإدارة إلى تحديد مستويات لكفاية الوظائف الخاصة والتيقن من إن هؤلاء الذين يقومون بالتشغيل لديهم التدريب والخبرة والذكاء الضروري لأداء الوظيفة

مشاركة المسئولين عن الحوكمة :

أن مشاركة المسئولين عن الحوكمة لاسيما مجلس الإدارة في الشركة ولجنة مراجعتها يؤثرون جوهرياً على بيئة الرقابة وعلى اتجاه القيم ، أن مسؤوليات الإرشاد والإشراف

لمجلس الإدارة النشط المرتبط والذي يمتلك درجة ملائمة من الخبرة الإدارية والفنية تعتبر هامه كرقابة داخلية فعالة

- **فلسفة الإدارة ونمط التشغيل :**

أن فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها تمثل اتجاهها ومدخلها بشان التقرير المالي والقضايا المحاسبية وإدارة مخاطر الأعمال ، أن المثال الشخصي المحدد عن طريق الإدارة العليا ومجلس الإدارة يوفر إنذار واضح للعاملين بشان ثقافة الشركة وبشان أهمية الرقابة الداخلية على وجه التحديد يلعب المسئول الرئيسي في الشركة دوراً رئيسياً في تحديد ما إذا كان التابعين من المرؤوسين يقرون الطاعة أو الاعوجاج أو تجاهل قواعد الشركة لأنواع مخاطر الأعمال المقبولة .

أن فلسفة الإدارة قد تخلق مخاطر جوهرية . وان العنصر الأساسي للمخاطر يمثل سيطرة الإدارة عن طريق الأفراد القليلين ، وقد يدرس المراجعون توجيه عديد من الأسئلة مثل هل الإدارة تأخذ في حياتها تقييم المخاطر ؟ وهل المخاطر معاكسة؟ وما هو اتجاه الإدارة تجاه مخاطر الأعمال؟ .

الهيكل التنظيمي :

أن الهيكل التنظيمي للمنشاة يوفر إطار العمل الذي داخلة يتم تخطيط وتنفيذ الرقابة على أنشطة المنشأة ومتابعتها أن الاعتبارات الهامة تتمثل في وضوح خطوط السلطة والمسؤولية والمستوى الذي في ضوءه يتم وضع السياسات والإجراءات ومدى التمسك بتلك السياسات والإجراءات وكفاية الأشراف ومتابعة الأعمال المركزية وملائمة الهيكل التنظيمي لحجم وتعقيد الشركة ، وعن طريق فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة يمكن للمراجع أن يكشف العناصر الإدارية والوظيفية للمنشأة وكيف يمكن الرقابة على السياسات لمنفذة .

تخصيص السلطة والمسؤولية :

كيف يتم تخصيص السلطة والمسؤولية خلال المنظمة ، وكيف يكون للخطوط المرتبطة للتقرير تأثير على ضوابط الرقابة الداخلية على سبيل المثال قد يتطلب البنك أن يوقع موظفين على كافة الشيكات المكتوبة التي تزيد عن مقدار معين .

أن المسؤولية وتفويض السلطة يجب أن يتم تخصيصها بوضوح . أن كيفية توزيع المسؤولية يتم شرحه عادة في أدلة سياسة الشركة الرسمية .

سياسات وممارسات الموارد البشرية :

أن الأفراد هم أكثر عناصر بيئة الرقابة أهمية – وهذا ما يفسر سبب جوهرية سياسات وممارسات الموارد البشرية . فعن طريق وجود أفراد عاملين يتسمون بالصلاحية ولكفاية يمكن تعويض مناطق الضعف الموجودة في ضوابط الرقابة الأخرى بالإضافة إلى إمكانية استمرار الحفاظ على قوائم مالية موثوق فيها أن الأفراد ألامنا والأكفاء قادرين على أداء مستوى مرتفع في الأداء لذا على الإدارة أن تأخذ حرصها عند التعيين والتدريب والنصح والترقية والتعويض بالإضافة إلى التصرفات العلاجية كل ذلك يؤدي إلى زيادة أداء الموظفين .

2- تقييم مخاطر الإدارة :

أن كافة مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة حتى المتابعة يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها . أن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المراجع للمخاطر رغم الارتباط الوثيق بينهما ، أن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لتدنيت الأخطاء والمخالفات .

بينما يقوم المراجعون بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشان دليل الإثبات المطلوب في عملية المراجعة ، أن مدخلي تقييم المخاطر مرتبطان يبعضهما البعض حيث إذا ما قامت الإدارة بتقييم المخاطر والاستجابة لها بفعالية ، فان المراجع يحتاج نمطياً إلى تجميع دليل إثبات مراجعة اقل مقارنه بالموقف الخاص بفشل الإدارة حيث أن مخاطر الرقابة تكون عندئذ منخفضة .

أن مخاطر المنشأة قد تنشأ من عوامل داخلية أو خارجية . فخارجياً يمكن أن تؤثر التطورات التكنولوجية وتوقيت البحوث والتطوير وخدمات ما بعد البيع والتامين والتشريعات واللوائح الجديدة والتغيرات الاقتصادية. لديها تأثير على قرارات الاستثمار . والعوامل الداخلية تتضمن تعطيل نظم تشغيل المعلومات وجودة العاملين والتدريب والتغيرات في مسئوليات الإدارة وفرص ارتكاب الاختلاس بسبب طبيعة أنشطة المنشأة وقابلية وصول العاملين للأصول بالإضافة إلى وجود لجنة مراجعة غير فعالة .

3- نظم المعلومات المحاسبية والاتصال :

أن كل منشأة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية .

أن المعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الإفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم .

أن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المنشأة ، أن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المنشأة وإعداد تقارير مالية مؤثرة فيها .

4- أنشطة (إجراءات الرقابة) :

أن إجراءات الرقابة (أحيانا ما يطلق عليه أنشطة الرقابة) تمثل السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة ، حيث أنها تساعد على التيقن من أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق أهداف المنشأة بخصوص الأعمال والتقرير المالي أو الالتزام . بصفة عامة تقع إجراءات الرقابة داخل أربع مجموعات عريضة هي فحص الأداء ، وتشغيل المعلومات ،وضوابط الرقابة المادية بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات . قد يتم تقسيم إجراءات الرقابة إلى عنصرين هما السياسة Policy التي تحدد ما الذي يجب أن يتم عمله بالإضافة إلى الإجراءات Procedures التي تهدف إلى تفعيل تلك السياسة . أن السياسة على سبيل المثال قد تكون في صورة قيام مدير فرع التجزئة للتعامل مع الأوراق المالية بمتابعة تعاملات العميل .

أما إجراءات الرقابة تنصب على فحص الكشف المطبوع عن طريق الكمبيوتر لأنشطة التعاملات اليومية عن طريق العميل المؤدي بطريقة زمنية مناسبة مع الأخذ في الحسبان طبيعة وحجم الأوراق المالية التي تم التعامل فيها ، أن إجراءات الرقابة تطبق سياسات الرقابة عن طريق مهام روتينية محدده يتم أداؤها في أوقات محددة عن طريق أفراد محددين ويتم المحاسبة عنها بموجب إشراف وآراء لأدلة الإثبات.

وقد أوضح المعيار الدولي رقم (315) أنواع أنشطة الرقابة على النحو التالي :

- عمليات فحص الأداء .
- تشغيل المعلومات .
- ضوابط الرقابة المادية .
- الفصل بين الواجبات .
- الترخيص .

5- المتابعة :

تتطلب نظم الرقابة الداخلية أن يتم متابعتها ورقابتها . وتمثل المتابعة العملية التي تتعامل مع التقييم المستمر لجودة أداء الرقابة الداخلية وتتضمن تلك العمليات تصميم ضوابط الرقابة الداخلية وتشغيلها على أساس زمني مع الأخذ في الاعتبار التصرفات التصحيحية الضرورية ، وعن طريق المتابعة يمكن للإدارة أن تحدد أن ضوابط الرقابة الداخلية تعمل كما هو مستهدف منها ، وأنه قد تم تعديلها لمواجهة التغيرات المحيطة على نحو ملائم.(24)

24- أمين السيد احمد لطفي ،التطورات الحديثة في المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص261- 278

المبحث الثالث : خصائص نظام الرقابة الداخلية

من خصائص نظام الرقابة الداخلية إن عدد من الجهات تتحمل المسؤولية تجاهها فيما يخص تنفيذها والتأكد من فعاليتها وفقا لمعايير الرقابة الصادرة عن المنظمات المهنية . ولابد من اتخاذ عدد من الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية سوف يتم عرضها لاحقا

المطلب الأول مسؤوليات نظام الرقابة الداخلية:

تتحمل عدة جهات المسؤولية تجاه نظام الرقابة الداخلية فيما يخص إجراءات التحقيق من خصائص الرقابة الداخلية وتنفيذها والتأكد من مدى فعاليتها وهذه الأطراف هي (الإدارة – المراجع الداخلي – المراجع الخارجي) .

أولا: مسئولية الإدارة تجاه أنظمة الرقابة الداخلية :

تتحمل الإدارة مسئولية وضع نظام الرقابة الداخلية (الضبط الداخلي) والمحافظة عليه حيث تبين هيئة البورصة الأمريكية (Stock exchange Commission) بان تعميم وتنفيذ وتقويم نظام الرقابة الداخلية هو التزام هام يقع على عاتق الإدارة والغاية من ذلك هو تزويد المساهمين بتأكيد معقول ومنطقي بان المنشأة تقوم بمراقبة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من انه يحقق الأهداف المرجوة وكذلك تعديل بعض الإجراءات الرقابية المستخدمة وفقاً لاختلاف الظروف حتى تستطيع مراقبة نشاط المنشأة وحسب رأي الكتاب أن الرقابة الداخلية جزء من العمل الإداري في المنشأة ويعمل بشكل مستقل عن المراجعة الداخلية وعليه لا يمكن أن تحل الرقابة الداخلية محل المراجعة الداخلية .

ثانياً: مسؤولية المراجع الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها . لقد نصت معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات ألمحتده على أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها[25]

25- خلف عبدا لله الوردات مرجع سبق ذكره ص193

مسؤولية المراجع الخارجي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

كما هو معروف أن المراقبة الداخلية تشمل :

- الرقابة المحاسبية - الرقابة الإدارية - الضبط الداخلي

ويوجد خلاف يتعلق بمدى مسؤولية المراجع الخارجي فهل تشمل سائر نواحي الرقابة الداخلية أم أنها تتعلق ببعض النواحي دون غيرها .

يرى فريق من المحاسبين أن المراجع الخارجي مسئول عن فحص وتدقيق أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية فقط لأنها تتعلق بطرق المحافظة على موجودات المشروع أما الرقابة الإدارية فلا تدخل ضمن أعمال المراجعة الخارجية على اعتبار أنها لا تتعلق بالنواحي المالية .

ويرى فريق آخر من المحاسبين أن المراجع الخارجي مسئول عن فحص وتقييم سائر نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك الرقابة الإدارية لان جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة تضعها الإدارة لتضمن حسن سير العمل في المشروع.

ولا شك أن توسيع مسؤولية المراجع الخارجي إلى جميع ما يتعلق بوسائل الرقابة في المشروع يجعل من عملة مهمة شاقة ومرهقه لاسيما وهناك أمور قد لا يكون متخصصاً بها. لذلك فان المراجع الخارجي مسئول عن أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية . أما مسائل الرقابة الإدارية فيمكن اعتباره مسئولاً عن الوسائل التي لها اثر واضح على النواحي المالية بالمشروع مثل مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية. [26]

إذ يطلع المراجع الخارجي في عمله على معظم المستندات المبررة، كما يعتمد في عمله على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع الدراسة، التي هي عبارة عن مجموعة من الضمانات التي تساهم في التحكم بالمؤسسة.[27]

ولقد نص معيار التدقيق المهني رقم (400) انه على المراجع الحصول على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها . وعلى المراجع استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر المراجعة .

26- حمدي السقاَ ،أصول المراجعة الجزء الأول،مطبعة ابن حيان دمشق 1979 ص115

27 - Raffegau .J et all , L’ audit financier que sais_ je , Paris, 1994 P6

وتصميم إجراءات المراجعة للتأكد بأنها قد خفضت إلى أدنى مستوى (المستوى الأدنى المقبول) مما سبق نجد أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مراجع الحسابات وكذلك يجب على مراجع الحسابات بداية أن يتحقق من أمرين .

الأمر الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم (المخطط) ملائم للمنشأة وطبيعة نشاطها.

الأمر الثاني : التحقيق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له كما اشرنا سابقاً أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية والرقابة المالية والضبط الداخلي فان مسؤولية المراجع الخارجي حول هذه الأنظمة تتضح خلال ما يلي :

1- الرقابة المحاسبية :

يعتبر المراجع الخارجي مسئولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأ عن الفترة لمالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية من الاختلاس والتلاعب ، واكتشاف الأخطاء – كذلك يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات اثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة .

لذلك أوضحت معايير المراجعة الخارجية على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عملة ويجب على المراجع أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم :

أ- طوائف العمليات الرئيسية لمعاملات المنشأة

ب- كيف بدأت هذه المعاملات

ج- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية

د- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية . منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية

2- الرقابة الإدارية :

لا يعتبر مراجع الحسابات مسئولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص ويكون مسئولا فقط عن المسائل التي لها اثر واضح على النواحي المالية للمشروع مثل تنفيذ الميزانية التقديرية وان إلزام المراجع بفحص الرقابة الإدارية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً .

3- نظام الضبط الداخلي :

فيما يخص الضبط الداخلي فيعتبر مراجع الحسابات مسئولا عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي . وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو انظمه الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقيق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وبما أن المراجع الخارجي مسئولا عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فانه بذلك يعتبر مسئولا عن فحص نظام الضبط الداخلي [28]

المطلب الثاني : معايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية :

تبين مما سبق أن إدارة الشركة هي المسئولة عن تصميم هيكل فعال للرقابة الداخلية وتشغيله بصورة تساعدها على إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها ، والثقة فيها .

وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الشركة مسئولة عن إعداد تقرير عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة أو تقديم هذا التقرير لمراجع الحسابات للتحقق من مدى صدق ما ورد بتقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة والتصديق عليها .

ومن ناحية أخرى فانه إذا كانت إدارة الشركة مسئولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية فإنها مسئولة أيضا عن تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير فعالية الرقابة الداخلية الصادر عن المنظمات المهنية والتي إذا التزمت بها إدارة الشركة فان هيكل الرقابة الداخلية للشركة سيكون هيكل فعال ، وبالتالي يمكن للإدارة من خلال هذا الهيكل الفعال إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها .

وتتضمن تلك المعايير ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية ومعيار

28- د/ غسان فلاح المطارنة مرجع سبق ذكره ص 212 – 213

تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية والمعايير الخاصة بفعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بالإضافة إلى معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية ومعيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها .

1- معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هياكل الرقابة الداخلية :

يجب أن تكون إدارة الشركة مدركه للهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية ، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها حيث أن إدارة الشركة هي المسئولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية يضمن لها إعداد ونشر قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها وذلك لان إعداد القوائم المالية هي مسؤولية إدارة الشركة .

ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لان دقة ارصده الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية للشركة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها .

2- معيار تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية :

سبق أن أوضحنا أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات هي بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال والمتابعة .

وتكون إدارة الشركة مسئولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بأجزائه أو مكوناته الخمسة بصورة متكاملة .

3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية :

وهذا المعيار يعرض فعالية كل جزء من أجزاء مكونات الرقابة الداخلية الخمسة وذلك على النحو التالي :

أ- معيار فعالية بيئة الرقابة :

يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربع الأخرى ، ولاشك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية بالشركة وذلك لان تلك السياسات ستنعكس على سلوك جميع العاملين بالشركة .

ب- معيار فعالية تقييم المخاطر :

أن القصور الذاتي في هيكل الرقابة الداخلية لا يعطي الإدارة التأكيد المطلق بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة على عملية إعداد القوائم المالية ، وبالتالي فلا بد من وجود درجة معينة من الخطر المتعلق بهيكل الرقابة الداخلية .

ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية ، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر ، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة .

من العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر عدم كفاءة العاملين بالشركة وزيادة درجة تعقيد نشاط الشركة ، وزيادة درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات ، ودخول منافسين جدد سوق المنتجات التي تقوم الشركة بتصنيعها .

ج- معيار فعالية أنشطة الرقابة :

لكي يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالاً لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسئوليات ، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

د- معيار فعالية نضام المعلومات والاتصالات :

يجب أن يكون لدى الشركة نظاماً فعالاً وملائماً للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة .

ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات الشركة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها .

هـ- معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية :

تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية التي تحقق الكفاءة والفعالية في هيكل الرقابة الداخلية لان التقييم والمتابعة المستمرة وبفعالية لمكونات هيكل الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقاً للتصميم السابق إعداده أم لا ؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل .

4- معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية :

لاشك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالشركة وبمالها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالشركة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للشركة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة .

وتلعب إدارة المراجعة الداخلية والتي تعمل فعاليتها دوراً كبيراً في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة .

4- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها .

لكي يتم تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية لابد من استخدام والاستفادة من استخدام تكنولوجيا المعلومات .

ومن أمثلة الاستفادة من وسائل تكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية تشغيل وتسجيل العمليات آلياً ، والتحقق من دقة التشغيل آلياً ، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكت المعلومات العالمية (الانترنت).

وقد هدفت الإصدارات الدولية المعيار(400) إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنضام الرقابة الداخلية ولخطر المراجعة ومكوناته (الخطر المتلازم . وخطر الرقابة .وخطر الاكتشاف) .

ويجب على مراجع الحسابات الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية . لغرض تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بطريقة فعالة . وعلى مراجع الحسابات استخدام حكمه المهني لتقدير مخاطر المراجعة وتصميم إجراءات المراجعة للتأكد بأنها قد

خفضت خطر المراجعة إلى المستوى الأدنى المقبول . ويتم ذلك من خلال وجود بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة حيث يتكون نظام الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية من بيئة الرقابة فقط حيث فصلت المعايير الدولية بين مفهوم النظام المحاسبي ومفهوم نظام الرقابة الداخلية مع التأكد على وجود علاقة بينهما وضرورة وجود العديد من الضوابط الرقابية ذات الصلة بالنظام المحاسبي مثل ضرورة تسجيل كافة المعاملات في السجلات المحاسبية فوراً وبالمبالغ السليمة وفي الحسابات المالية الملائمة وفي الفترة التي تخصها .[29].

المطلب الثالث الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية وأسسها

لابد من اتخاذ عدد من الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية وهذه الإجراءات تضم .

إجراءات تنظيمية وإدارية ـ وإجراءات محاسبية ـ وإجراءات عامة :

أولا : الإجراءات التنظيمية والإدارية :

وتضم الإجراءات التنظيمية والإدارية النواحي التالية :

1- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل .

2- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد احدهم بعملية ما من البداية للنهاية ، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .

3- توزيع المسئوليات بشكل واضع يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال .

4- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية :

أ) وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها Initiation Authorization .

ب)وظيفة تنفيذ العمليات : Operation

ج) وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول Custodianship

د) وظيفة القيد والتسجيل Record – keeping

5- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة .

29- عبد الفتاح الصحن وآخرين، المراجعة التشغيلية , مرجع سبق ذكره ، ص46 ، 49 .

6- إيجاد روتين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسئول .

7- إعطاء تعليمات صريحة بان يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل .

8- استخراج المستندات من أصل وعدة صور (وأحيانا من عدة ألوان) تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين .

9- إجراء حركة التنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل .

10- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعه واحدة وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابة لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل .

ثانياً : الإجراءات المحاسبية :

وتضم الإجراءات المحاسبية النواحي التالية :

1- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لان هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة .

2- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسئولين ، ومرفقه به الوثائق المؤيدة الأخرى .

3- عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به ، بل يجب أن يراجعه موظف آخر .

4- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة انجاز العمل .

5- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية .. الخ .

6- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء.. الخ .

7- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية [30] .

ثالثاً : إجراءات عامة :

وتضم الإجراءات العامة النواحي التالية :

1- التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الإخطار .

2- التامين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية.

3- وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر [31].

4- استخدام وسيلة الرقابة الحدية بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسئولية ، فقد يختص رئيس القسم مثلاً باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما رئيس الدائرة يختص باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا .

5- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن والنقدية .

6- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالباً ما تناط هذه السلطة بقسم المراجعة الداخلية [32] .

30- د/ خالد أمين عبدا لله ،علم تدقيق الحسابات , مرجع سبق ذكره ، ص171، 172 .

31- خلف عبدا لله الوردات/ التدقيق الداخلي مرجع سبق ذكره ، ص141 .

32- د/ خالد أمين عبد الله مرجع سبق ذكره ، ص173

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل لاحظنا أن التطور في الحياة الاقتصادية وأساليب الإدارة وكبر حجم المشروعات كان له دور كبير في تطوير نظام الرقابة لداخلية لماله من دور في حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى وكذلك ضمان صدق المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية لأنه ومن هذا المنطلق تطور مفهوم الرقابة التي كان احد أهم الأسباب هو انفصال الملكية عن الإدارة فزاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد ومن تعريف الرقابة الداخلية بأنها كل الوسائل والطرق التي تتبعها الإدارة للمحافظة على أصول الشركة ولضمان دقة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة .

ومن هنا فان الوسائل تظهر أنواع المراقبة الداخلية الثلاثة (الرقابة المحاسبي والإدارية والضبط الداخلي) بأدواتها المختلفة .

وكذلك يتبين لنا أهمية الرقابة الداخلية من خلال الأهداف التي استعرضناها خلال هذا الفصل من حماية أصول المنشآت ودقة المعلومات المحاسبية ..الخ .

وكذلك التعرف على مقومات الرقابة الداخلية ومكوناتها وأدواتها التي تحقق هذه أهداف الرقابة الداخلية وأهداف المؤسسة بشكل عام والتي على أساسها يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والحاجة الماسة إليه .

وأخيرا ومن خلال خصائص الرقابة الداخلية المتمثلة بمسئوليات الرقابة الداخلية في كل من الإدارة والمراجعة يشقيها الداخلي والخارجي وكذلك معايير الرقابة الداخلية والتي من خلالها تحقق الرقابة ألدخليه كفاءتها وفعاليتها ومن خلال الإجراءات التنفيذية والمتمثلة بالإجراءات الإدارية والمحاسبية والعامة يتم تحقيق خصائص الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني

مدخل إلى المراجعة

المقدمة:

مع تعقد بيئة الأعمال وزيادة الحاجة إلى معلومات ذات مصداقية للحكم على أداء ونتائج منظمات الأعمال تلعب مهنة المراجعة دوراً حيوياً في إضفاء صفة المصداقية على المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية فضلاً عن تقديم خدمات أخرى كالاستشارات الإدارية في مجالات مختلفة فيساعد المراجعون (العاملون في منشآت المراجعة المراجعون الخارجيون والمراجعون الداخليون) الشركات على تحسين الأداء وأساليب الرقابة الداخلية حيث يقدمون إلى الإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض الأخطاء والغش ، وأخيراً عند ما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة يعمل كل من أفراد الإدارة والعاملين على نمو أفضل وتقل فرص ارتكابهم للغش.

ومن ناحية أخرى فان علاقة الوكالة المتواجدة بين المديرين والملاك في الوحدة الاقتصادية والتي يمثل فيها المديرون دورهم كوكلاء عن الملاك وحملة الأسهم في إدارة عمليات الوحدات الاقتصادية تفرض دوراً هاماً للمراجعة في هذا الشأن ذلك لانه من الطبيعي أن ينشأ عن علاقة الوكالة هذه نوعاً من التضارب في المصالح بين المديرين والملاك (حملة الأسهم) وهذا ما يسمى بعدم تماثل المعلومات والتي تعني أن لدى المدير معلومات عن المركز المالي ونتائج العمليات تختلف عن المعلومات التي لدى الملاك (الغائبين) عن شؤون الإدارة وهذا الاختلاف يؤدي إلى الحاجة إلى طرف مستقل (كمهنة المراجعة) للحكم على مصداقية المعلومات.

حيث يتم في هذا الفصل توضيح المراجعة بشكل عام وسيتم ذلك من خلال وصف المراجعة وتطورها التاريخي ومفهومها الواسع ومدى ضرورياتها وأنواعها المختلفة وأدلتها وعلاقتها بالرقابة.

المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي للمراجعة

إن المراجعة بصفة عامة هي شكل من إشكال الرقابة وقد تطورت بتطور حياة الإنسان خصوصا الجانب الاقتصادي ولذلك فقد تطورت أساليبها وإجراءاتها لتحقيق أهدافها التي تطورت مع الزمن, وقد تغيرت النظرة إليها نتيجة لزيادة الحاجة إليها .

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة:

أن المراجعة قديمه قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع رغباته فقد أدى التقدم العلمي الذي بدأ مع الثورة الصناعية إلى تطور كبير في جميع مجالات النشاط الاقتصادي ، حيث اتجهت المشروعات نحو النمو واتسع نشاطها وازداد رأسمالها بحيث لم يعد في مقدور فرد أو عدد محدود من الإفراد مواجهة احتياجات تمويلها . ولذا بدأ ظهور الشركات ذات المسؤولية المحددة والشركات المساهمة ، وكان من نتيجة هذا التغيير الكبير في شكل المشروع واوجه نشاطه وحجم عملياته ازدياد مشاكله ، وضرورة إدارة المشروع على أسس علمية عملية تكفل تحقيق الرقابة على أمواله وأوجه نشاطه ، وتضمن رسم سياساته ومتابعة تنفيذها وتقييم أداء أجهزته والعاملين فيه.

لذلك انفصلت ملكية المشروع عن إدارته لعدم قدرة المساهمين على القيام بإدارة المشروع نظراً لزيادة عددهم وعدم توافر الخبرة لدى الغالبية منهم . ومع الفصل بين الملكية والإدارة ، تزايد تحول أصحاب الملكية الذين لا يشتركون في الإدارة إلى خدمات مراجعي الحسابات لحمايتهم ضد مخاطر الاختلاس والتلاعب في الحسابات من قبل المديرين أو الموظفين ، ولكي يتولى الرقابة على أعمال مجلس الإدارة نيابة عنهم ، عن طريق التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومطابقتها للبيانات الواردة في القوائم المالية التي يعدها مجلس الإدارة ، ويقدمها للمساهمين.

وبذلك ظهرت أهمية الاعتماد على خدمات المحاسبين القانونيين.

وتنشق كلمة المراجعة من (Auditing) من كلمة (Audire) وتعني الاستماع في التعبير اللاتيني حيث كان المراجع يستمع في جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بعد ذلك ، وقد بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات مثل عمليات إمساك الدفاتر ثم تطورت العمليات واتسع نطاقها بحيث مكنت الإفراد القائمين بها أن يخصوا جهودهم ويكرسوا نشاطهم في شكل امتهان لها . وبذلك يمكن القول أن مراجعة الحسابات لم تبرز إلى حيز الوجود إلا بعد ظهور المحاسبة حيث لا يمكن تصور وجود مراجعة حسابات إلا بوجود حسابات.

وبذلك تعتبر المحاسبة ومراجعة الحسابات عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معاً في أي نشاط .

ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال.

ويسجل التاريخ أن حكومتي مصر القديمة واليونان كانتا تستعين بخدمات المحاسبين والمراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، فكان المراجع في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها.

ولظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك لعبت السياسة المالية والضريبية دوراً هاماً وبارزاً في تطور مهنة المحاسبة والمراجعة إذ ظهرت أداة جديدة للرقابة هي الرقابة والفحص الضريبي.

ويبين التطور التاريخي لمهنة المراجعة أن أول جمعية للمحاسبين أنشئت في فينيسيا (شمال ايطاليا) سنة 1551 م وكان على كل من يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أن ينضم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات تمرين بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد

أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطاً من شروط مزاولة مهنة المراجعة [33]

وأنشئت أول مهنة في بريطانيا وهي جمعية المحاسبة في أدنبرة في سنة1854م وبعد ذلك في كندا سنة 1880م وفي فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة سنة 1882م وألمانيا سنة 1896م واستراليا سنة 1904م وفنلندا سنة 1911م مع العلم أن المهنة نشأة في هذه الدول قبل ذلك حيث تكونت سجلات قيد أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين[34] .

وفي الفترة من عام 1900الى عام 1933ا اعترف المؤلفون في مجال المحاسبة والمراجعة بأهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذاك زيادة الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجية وكان أول من اعترف بها الأستاذ دكسي (Dicksee) الذي بين إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يعوض المراجعة التفصيلية.(35)

ولقد شهدت الفترة الأخيرة من القرن الحالي تطورات هامة في مهنة المراجعة من حيث أهدافها وإجراءاتها وبرامجها ومفاهيمها وأهمها :

1- تغيير أهداف المراجعة من حماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقرير تمثيل القوائم المالية.

2- تزايد مسؤولية المراجع تجاه مستخدمي القوائم المالية.

---

33. الدكتور خالد راغب الخطيب + الدكتور خليل محمود الرفاعي ،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات نظري عملي ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1998م ص7-8

34- مهيب الساعي وهبي عمر ، علم تدقيق الحسابات ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1991م ص9

35- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار الأوائل للنشر عمان الأردن الطبعة الثالثة 2006.ص19

3- تغير طريقة إجراءات المراجعة من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة كاملة واختيارية .

4- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه الفحص وتحديد نطاقه.

5- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن التقرير المرفق.

6- تطور إجراءات المراجعة الحديثة باستخدام نظم المعالجة الالكترونية للبيانات [36]

ويوضح الجدول التالي تطور المراجعة وأهدافها:

36 - مهيب الساعي +وهبي عمرو ، مرجع سبق ذكره.ص11

جدول رقم (3) يوضح مراحل تطور المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500- 1850م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850- 1905م	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905- 1933م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختياريه	اعتراف سطحي
1933- 1940م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختياريه	بداية الاهتمام بها
1940-1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختيارية	اهتمام وتركيز قوي

- المصدر الصبان محمد سمير ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2003م ، ص5 .

المطلب الثاني: تعريف المراجعة :

لقد تركزت التعاريف المختلفة للمراجعة على بيان أهدافها ومجالات عملها وهذا يظهر بوضوح من خلال التعاريف التالية

التعريف الأول التعريف الذي وضعته لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية بأنها :

((عملية منظمة ، تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً عاماً وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية)).

ويتضح من هذا التعريف ما يلي:

1- إن المراجعة عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق ، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية .

2- أن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة وهو الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية .

3- تستخدم الأدلة للتحقيق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات المشروع ومركزه المالي (والتي تعتبر القوائم المالية ملخصاً لها) والمراجع عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وعرضها طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

4- يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المراجع في نهاية عملية المراجعة والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة في ضوء تمشيها

مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولها عاماً وكذلك معايير المحاسبة الدولية.[37]

التعريف الثاني **(المراجعة هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص مستقل وكفء)** [38]

التعريف الثالث **(التدقيق والمراجعة (Auditing): هو علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقائي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية الفترة)**[39]

37 ـ د/ محمد هادي العدناني ، المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق الكتاب الأول، مطابع جامعة تعز، اليمن 1999م. ص15

38 ـ ألفين آرينز + جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب د/ محمد محمد عبد القادر الدسيطي + د/ أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2008م. ص21

39ـ الدكتور/ خالد راغب الخطيب ، د/ خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص9 .

التعريف الرابع **(المراجعة هي فحص القوائم المالية ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة ، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينه)** ، ويشتمل هذا التعريف:

1)الفحص (Examination) التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتبويبها وتحليلها .

2)التحقيق (Verification) إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة .

3) التقرير (Reporting) بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.[(40)]

المطلب الثالث: الفرق بين المراجعة والمحاسبة

تنحصر خدمات المحاسبة في إثبات العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر وكذلك القيام بإعداد القوائم المالية وهي منتجات نهائية لعملية المحاسبة داخل المؤسسة هذه القوائم المالية يجب أن تكون صحيحة ومعبرة يستلزم إعدادها التقيد بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، أما المراجعة فهي تهدف إلى اطمئنان المراجع على ما تحتوي القوائم المالية التي قام بإعدادها المحاسب من صحة وصدق في أرقامها, وهذا العمل يتطلب تخطيطاً وعناية في الأداء المهني على أن يلتزم بهما حتى يتمكن من إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[(41)]

40- مهيب الساعي + وهبي عمرو ، مرجع سبق ذكره ، ص11 .

41- غوالي محمد بشير،دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورجله **CCLS** مذكرة لنيل درجة الماجستير في الإدارة كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر , , 2004م

فالمحاسبة تهتم بتسجيل العمليات المالية التي حدثت خلال فترة معينة وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات وإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمشروع. والمحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسئولة أساساً على تلك البيانات ولهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية وتصل بها حتى إعداد القوائم المالية.(42)

فقد يوجد هناك خلط لدى العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية والأفراد العاديين في المجتمع بشأن كل من المراجعة (auditing) والمحاسبة(accounting) ويحدث هذا الخلط لأن العديد من عمليات المراجعة تتعلق عادة بالمعلومات المحاسبية ولأن العديد من المراجعين يمتلكون خبرة كبيرة في المحاسبة.(43)

لكن المراجعة سبقت المحاسبة في كثير فهي قديمة قدم الإنسان فالمراجعة تعني المراقبة في كل ما تملك ، لكن المحاسبة لم تظهر إلا بعد اكتشاف الأرقام واختيار النقود كوحدة لقياس قيم السلع والخدمات وبعد ما تطورت وظهر النظام المحاسبي الذي له قواعد ومبادئ ونظريات مما أدى إلى ظهور مراجعة الحسابات(44)

كذلك أن طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الأخرى فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية تقوم على تجميع وتصنيف وتلخيص البيانات بطريقة مفهومة ، حتى يمكن إيصالها إلى الأطراف المعنية ، أما المراجعة فتتصف بطبيعة رقابية انتقاديه تحليلية حيث أنها تختص بفحص وقياس ما أعدته المحاسبة.

---

42 ـ د/ أحمد نور ،مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندرية مصر 1984م ، ص8

43 ـ ألفين آرينز + جيمس لوبك ، مرجع سبق ذكره ، ص21 .

44 ـ محاضرات الأستاذ/ محمد بوتن مرجع سبق ذكره

ومن الملاحظ أن الإلمام بالأفكار الأساسية للمراجعة ، لا يتم التوصل إليه عن طريق دراسة نظرية المحاسبة بل يتطلب ذلك دراسة لطبيعة المراجعة ذاتها.

ويظهر لنا في دراسة طبيعية المراجعة ، أنها مجال متخصص للمعرفة يرتكز على البرهان والقرينة ومن ثم فان جذورها تنبع من المنطق ، وهذا بطبيعة الحال يجعل من الممكن القيام بدراسة فلسفية لطبيعتها.

فإن المراجعة علماً تطبيقياً في طبيعته لاهتمامها بالتطبيقات اليومية العاجلة ومراعاة المواقف المهنية المختلفة وآداب وسلوك المهنة [45]

ومن خلال ما أوردنا سابقاً يتضح لنا انه يوجد فرق بين المحاسبة والمراجعة من خلال النقاط التالية:

1- **مجال العمل** : فالمحاسبة تهتم بتسجيل العمليات المالية التي حدثت خلال فترة معينة وتلخيص وتفسير هذه العمليات وإعداد القوائم المالية ،بينما المراجعة تقوم بفحص بيانات ومعلومات القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد بمدى دلالتها عن المركز المالي.

2- **طبيعة العمل:** فالمحاسبة بمثابة عمل إنشائي تبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات المؤيدة لها بدفتر اليومية وانتهاء بإعداد القوائم المالية بينما المراجعة عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات ومعلومات وينتهي عمل المراجع بإعداد تقرير يبين رأيه الفني المحايد.

3- **المدخلات والمخرجات:** فالمحاسبة مدخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات بينما المراجعة مدخلاتها القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة ، ومخرجات المحاسبة القوائم المالية بينما مخرجات المراجعة التقرير الفني المحايد.

45- د/ محمد هادي العدناني ، مرجع سبق ذكره ، ص13 .

4- **الاستقلالية والحياد:** فالمحاسبة احد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها، تنفذ تعليماتها وسياساتها فلا تتمتع بالاستقلالية فهي خاضعة تماماً للإدارة بينما المراجعة وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية لا ترتبط برابط التبعية للإدارة ولا تخضع لسلطة الإدارة وتتم المراجعة دون أدنى تدخل فيها.

5- **تبعية العمل**: تبدأ المراجعة بعد انتهاء عمل المحاسبة فهي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بانجاز عمل المحاسبة فتبدأ بعد انتهاء عمل المحاسبة إلى درجة كبيرة.(46)

46- د/ خالد راغب + د/ خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص15 .

المبحث الثاني : نشأة المراجعة (أسبابها أهميتها وأهدافها)

لقد نشأت المراجعة نتيجة حاجة الإطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية للمؤسسة وقد تطورت بتطور أهدافها.وقد زادة الخدمات التي تقدمها

المطلب الأول: الطلب الاقتصادي على المراجعة:

تقوم الوحدات الاقتصادية والحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح باستخدام خدمات المراجعة على نحو واسع. وفي هذا الإطار فان دراسة الأسباب الاقتصادية للمراجعة يعد أمراً مفيداً لفهم ضرورة المراجعة وأيضا للتعرف على بعض المشاكل القانونية التي تواجه المراجعين .

ولتوضيح مدى أهمية المراجعة ، يمكن تصور القرار الذي يتخذه مدير أحد البنوك بمنح قرض إلى احد المنشآت حيث يجب أن يتخذ قرار المنح بناء على عدة عوامل مثل العلاقات المالية السابقة مع المنشات والظروف المالية للمنشاة كما تعكسها القوائم المالية الخاصة بها . فإذا قرر المدير منح قرض فانه سيحدد معدل الفائدة بناء على العوامل الثلاثة وهي:

1- معدل الفائدة الخالي من الأخطار، مثل إمكانية الاستثمار في أذون الخزانة (سندات حكومة).
2- خطر العمل المتعلق بالعميل مثل عدم تمكن العميل من السداد.
3- خطر المعلومات ويعكس الخطر احتمال عدم دقة المعلومات الخاصة بخطر العمل الخاص بالمنشأة والسبب المحتمل للخطر عدم دقة القوائم المالية.

وتؤثر المراجعة بشكل جوهري على خطر المعلومات فإذا اقتنع متخذ القرار (قرارات الاستثمار) بعدم وجود خطر للمعلومات نتيجة إتمام عملية المراجعة على القوائم المالية ينخفض عنده خطر المعلومات فيؤثر على القرار المتخذ.

أسباب خطر المعلومات:

كلما أصبح المجتمع أكثر تعقيداً كلما زاد احتمال إمداد متخذي القرار بمعلومات لا يمكن الاعتماد عليها . ويوجد العديد من الأسباب لذلك:

1- **صعوبة التوصل للمعلومات مباشرة:** في الوقت الحالي من المستحيل فعلاً أن تتوفر لدى متخذ القرار إمكانية كبيرة للتوصل للمعلومات بشكل مباشر عن المنشاة التي يتم التعامل معها ولذلك يتم الاعتماد على المعلومات التي يقدمها الآخرون وعندما يتم الحصول على مثل هذه المعلومات يزداد احتمال وجود تحريض متعمداً أو غير متعمد بها.

2- **التحيز والدوافع الشخصية لمعد المعلومات:** عندما يتم الحصول على أية معلومات من أي شخص لا تتفق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مع الأهداف التي يسعى إليها متخذ القرار ،يمكن أن يتم إعداد معلومات على نحو متحيز لصالح من يعدها وقد يتمثل السبب في ذلك إلى وجود تفاؤل صادق عن الأحداث المستقبلية أو نشر تصور متعمد للتأثير على المستخدمين في جانب محدد ، وفي كل الأحوال ستكون النتيجة وجود تحريف في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وقد يتمثل التحريف في إدراج رقم غير صحيح أو عدم الإفصاح الكامل عن المعلومات.

3- **الحجم الكبير للبيانات:** مع زيادة حجم المنشآت ، تزيد عدد العمليات المالية التي تقوم بها ، ويؤدي ذلك إلى زيادة احتمال التسجيل غير الصحيح في السجلات والدفاتر ، وربما إخفاء قدر كبير من المعلومات.

4- **عمليات التبادل:** زادت عمليات التبادل التي تتسم بالتعقيد بين المنظمات في العقود القليلة الماضية وبالتالي أصبح الأمر أكثر صعوبة في تسجيل هذه العمليات على نحو ملائم ، وعلى سبيل المثال: تتسم المعالجة المحاسبية الصحيحة للاستحواذ على منشأة اقتصادية بواسطة أخرى بالصعوبة وبالكثير من المشكلات المحاسبية ، ومثال آخر: رقم أعمال الفروع وأيضا الإفصاح الملائم عن الأدوات المالية للمشتقات.

5- **تخفيض خطر المعلومات:** قد يتوصل كل من مديري المنشات الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية إلى استنتاج مؤداه أن أفضل طريقة للتعامل مع خطر المعلومات أن يترك هذا الخطر في مستوى مرتفع لكن بشكل مناسب ،

فقد تجد منشأة اقتصادية صغيرة أن دفع تكاليف فائدة مرتفعة يعد اقل تكلفة لها من زيادة تكاليف تخفيض خطر المعلومات ولكن عادة ما يكون من المفيد عمليا للمنشأة كبيرة الحجم أن تتحمل تكاليف تخفيض خطر المعلومات ويمكن أن يتم ذلك من خلال :

1) تحقق المستخدم من المعلومات، يمكن للمستخدم أن يذهب إلى المنشأة لاختبار السجلات مثل مصلحة الضرائب تقوم بالتحقق من اتفاق الأرقام في الإقرارات الضريبية.
2) مشاركة المستخدمين الإدارة لخطر المعلومات إذا كان هناك اتفاق على تحمل الإدارة مسؤولية تقديم معلومات موثوق فيها للمستخدمين ، ولكن توجد صعوبة في عدم قدرة المستخدمين على تحصيل مبالغ الخسارة.
3) مراجعة القوائم المالية المقدمة وهي تمثل الوسيلة المتعارف عليها بين المستخدمين للحصول على معلومات موثوق فيها في قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية ، وبالتالي يتم استخدام المعلومات التي تم مراجعتها في اتخاذ القرار بافتراض أنها معلومات كاملة دقيقة وغير مضللة وبشكل مناسب.

وفي حالة وجود أكثر من متخذ قرار يقومون باستخدام نوع معين من المعلومات فان التكلفة ستكون اقل عادة إذا ما قام واحد بتقديم خدمة المراجعة لهؤلاء المستخدمين بدلاً من قيام كل مستخدم بالتحقق من المعلومات بنفسه . ونظراً لأنه يتم إعداد القوائم المالية في معظم الشركات للعديد من المستخدمين ، فقد أدى ذلك إلى وجود الطلب على المراجعة بشكل ملحوظ ، وعادة ما تقوم إدارة المنشاة بالاتفاق مع مراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية. فإذا تم إعداد القوائم المالية على نحو غير صحيح فان مراجع الحسابات سيواجه باحتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدمين والإدارة ويقاضي المستخدمون المراجع على أساس مقاضاة الإدارة وتقاضي الإدارة المراجع على اعتباره وكيلاً عن الإدارة على أساس المسؤولية المهنية للمراجع عن التأكيد على

إمكانية الاعتماد على القوائم المالية كما يمكن للمستخدمين مقاضاة المراجع كذلك على أساس المسؤولية وبالتالي يتحمل المراجع مسؤولية ضخمة من الوجهة القانونية.

وفي الممارسة العملية يتم استخدام الوسائل السابقة لتقليل خطر المعلومات وكلما أصبح المجتمع أكثر تعقيداً كلما زاد الاعتماد على المراجع لتخفيض خطر المعلومات وفي حالات عديدة توجد قواعد تنظيمية تتطلب أن تتم المراجعة بواسطة منشآت محاسبة عامة مصرح لها وعلى كافة الشركات المسجلة في هيئة سوق المال أن تعين مراجع لمراجعة قوائمها المالية كما يحدث في حالات أخرى في ظل عدم وجود متطلبات تنظيمية أن يطلب بعض البنوك والمقترضين إجراء مراجعة سنوية للشركات التي حصلت على قروض في حدود معينة. (47)

المطلب الثاني: أهمية المراجعة:

تتمثل أهمية المراجعة في اعتبارها وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها ورسم خططها المستقبلية . خصوصاً إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي:

1- إدارة المشروع:

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدمها في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية . والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات

بشكل محكم ودقيق ، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

47- ألفين آرينز + جيمس لوبك ، مرجع سبق ذكره ، ص29-30

2- الملاك

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة من قبل مراجع الحسابات ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الوجهة التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وواضحة وصحيحة

3- الدائنين والموردين:

ويعتمدون على تقارير المراجع بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي للمشروع.

4- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :

تلعب هذه المؤسسات دوراً هاماً في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسيعها لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية لتقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه والإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر قبل منح الائتمان.

5- الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية وسليمة ، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المشروعات . ولا يمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوق فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً وإبداء رأيها الفني عن مدى

صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للمشروعات على نتيجة الأعمال والمركز المالي.

6- رجال الاقتصاد:

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة من قبل هيئات مستقلة وما تحويه هذه القوائم من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

7- نقابة العمال:

تعتمد هذه النقابات على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال .

8- الأهمية في تخصيص الموارد:

وتساعد في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها فالموارد النادرة تجتذبها الموحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للمراجعة تخفي في طياتها إسراف وسوء كفاية وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

9- الأهمية للاقتصاد القومي:

تخدم المراجعة الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر فمهنة المراجعة من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعاله في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات جليلة في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخلات والموارد المتاحة. وتعتبر المراجعة من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية والمراجع

خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقق الخطط أهدافها ،والوصول إلى أقصى مستوى الكفاية الإنتاجية في استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.[48]

وتلعب المراجعة دوراً هاماً للعميل (المؤسسة نفسها)في:

1- مصدر أساسي للحصول على القروض من البنوك والمؤسسات المقرضة والموردين.
2- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية .
3- أساس الاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركز المالي.
4- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة .
5- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
6- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الإيرادية.
7- أساس للتحرك لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس.
8- أساس لتحديد القيم المستحقة في:

أ- التعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع بالتقسيط).

ب-عقود المشاركة في المصروفات والأرباح.

جـ- عقود التكلفة مضاف إليها نسبة معينة (مقاولات). أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات هذه بدوره يؤدي إلى زيادة الكفاءة ورفع أداء المشروع. (49)

48- د/ خالد راغب الخطيب + د/ خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره ، ص19

49- مهيب الساعي + وهبي عمرو ، مرجع سبق ذكره ، ص13

المطلب الثالث: أهداف المراجعة :

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في العرض التالي:

1– قبل عام 1900م كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ولذلك كانت المحاسبة تفصيلية ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية

2– من عام 1905- 1940م كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

3– من عام 1940- 1960م كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي ، وتم التحول نحو المراجعة الاختيارية الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

4- من 1960م وما بعد أضيف أهداف عديدة للمراجعة منها:

أ) مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

ب)تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها .

جـ) القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

د) تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

هـ) تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل والمنشآت محل المراجعة [50]

50- أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث للتدقيق ، دار الصفا للنشر عمان الأردن ص8-9.

وهذا التطور في أهداف المراجعة نتيجة عوامل عديدة في الفترة الأخيرة ولقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية حلج الفطن سنة 1897م الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية المراجعة ككل من العبارة المشهورة:

(The auditor is watching dog not blood hound)

(أن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء اثر المجرمين)

ويمكن تحديد أهداف المراجعة بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة

- **الأهداف التقليدية:** وهي نوعان:

أ- أهداف الرئيسية:

1- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

2- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب- أهداف فرعية:

1- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

2- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

3- اعتماد الإدارة عليها في رسم وتقرير السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.

4- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.

5- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

6- تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع[51]
وهناك أهداف المراجعة المرتبطة والخاصة بالعمليات المالية وهي (6) أهداف تسمى الأهداف العامة المرتبطة بالعمليات المالية وهي:(الوجود و الاكتمال – الدقة – التبويب – التوقيت – الترحيل - التلخيص)[52]

.

51- مهيب الساعي + وهبي عمرو ، مرجع سبق ذكره ، ص13 .

52 - ألفين آرينز + جيمس لوبك ، مرجع سبق ذكره ، ص29-30

المبحث الثالث: أصول المراجعة:

توجد هناك عدد من أنواع المراجعة تم تقسيمها لإغراض متعددة كل بحسب غرضه ولكل نوع من هذه الأنواع أدلة الإثبات الخاصة به والتي من خلال الاسترشاد بها يبني المراجع راية الفني حول المعلومات التي تقدمها المؤسسة محل المراجعة وهذا الرأي يعتبر أداة رقابية فعالة للمؤسسة

المطلب الأول: أنواع المراجعة :

ويقصد هنا عند تحديد أنواع المراجعات تحديد الصفة القانونية للمنشأة التي تراجع ، فالمنشآت قد تكون ملكية خاصة أو عامة أو شبه عامة وكذلك هناك مراجعات مستمدة من القانون وتجري حسب القانون ومراجعات لا يتطلب القانون إجراؤها وإنما لغرض أو لآخر يحرص أصحابها على أن تتم حتى يطمئنوا إلى سلامة وصحة حساباتهم [53]

أ) حسب درجة الشمولية (المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية):

1- المراجعة الكاملة:

إن المراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع أطاراً غير محدداً للعمل الذي سيؤديه ، وفيها يستخدم راية الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال ، ويعتبر مراجع الحسابات مسئولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل ، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية منه القيام بها.

2- المراجعة الجزئية:

والمقصود بالمراجعة الجزئية هي الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها

53- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية – مصر ، 1993م ، ص93 .

بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية ، ولا يكون المراجع مسئولاً في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعته من فحصها. ويجب على المراجع في حالات المراجعة الجزئية عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به ، كما يجب عليه أن يذكر بوضوح في تقريره ما أداه من عمل حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه هذا الاتفاق.(54)

ب) من حيث الالتزام القانوني (مراجعة يتطلبها القانون ، مراجعة لا يلزم بها القانون):

1- مراجعه يتطلبها القانون (المراجعة الإلزامية):

ألزم القانون عدد كبير من المؤسسات بمراجعة حساباتها وأهم هذه المؤسسات في هذا المجال شركات المساهمة ، والشركة المساهمة لها طبيعة خاصة من حيث إدارتها ، فان إدارتها ممنوحة إلى أعضاء مجلس الإدارة إلا انه لا بد من وجود وسيلة ليطمئن المساهمون على أساس أن حساباتهم المقدمة لهم من مجلس الإدارة صحيحة وتمثل المركز السليم للشركة وان المديرين لم يستغلوا سلطتهم ومركزهم في التلاعب بأموال الشركة أو في استعمال هذه الأموال لكسبهم الشخصي ، ولن يستطيع كل مساهم أن يطمئن من هذه الجهة لان معرفته بهذه الأمور قد تكون قليلة أو معدومة .

وحتى لو كان للمساهم دراية كبيرة بهذه الأمور فلن يكون عملياً أعطاء حق التفتيش والسؤال لكل مساهم نضراً لكثرة عددهم . ولهذا أصبح من الضروري للمساهمين أن يعينوا مراقباً أو أكثر ذو خبرة بمراجعة الحسابات لكي يعمل نيابة عنهم في مراقبة الشركات وإدارتها.(55)

54- د/ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، دار الوراق عمان الأردن 2007م . ص15

55- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص45-46 .

2- المراجعة الاختيارية:

ويقصد بها التي تتم بإرادة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك ،مثل المؤسسة الفردية وشركة التوصية البسيطة وشركة التضامن.

وقد كانت المراجعة اختيارية في بدايتها ثم ما لبثت الشركات أن درجت على تعيين مراجعين لحساباتها إذ أصبحت عرفاً سائداً لفترة طويلة ومع ظهور المنشآت الكبيرة وخاصة الشركات المساهمة برزت الحاجة إلى حماية حملة الأسهم وغيرهم. فظهرت التشريعات بخصوص إلزامية المراجعة في بعض أنواع الشركات وتشجيعاً لذلك صدرت قوانين بعدم قبول القوائم المالية إلا بعد مراجعتها من قبل مراجع[56]

ج) أنواع المراجعة من حيث التوقيت (مراجعة مستمرة – مراجعة نهائية):

1- المراجعة المستمرة:

والمراجعة المستمرة هي المراجعة التي يكون فيها المراجع ومساعديه مشغولون بصورة مستمرة في مراجعة الحسابات على مدار السنة أو فترات محدده من خلال السنة المالية على أن يقوم المراجع في النهاية بمراجعة أخيره للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات ويجب أن تتم المراجعة المستمرة ببرنامج محدد ومنظم وان ينفذ البرنامج بواسطة المراجع أو مندوبيه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه وبذلك يمكن معرفة ما تم عمله أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

ولهذه الطريقة مزايا وعيوب ويمكن تلخيص مزاياها في التالي:

1- يمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت على مدار السنة وللتتبع المستمر للعمل داخل المشروع.

56- د/ خالد راغب الخطيب + خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص26 .

2- أن تقييد العمليات تراجع فور الانتهاء منها وبذلك تصحيح الأخطاء المكتشفة بصورة سريعة ، كما يمكن اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل ففي الحالة الأخيرة لن يتاح للشخص المتلاعب أن يستولي على مبالغ كبيرة لأن أمره سيكتشف بسرعة مما لو أجلت المراجعة إلى نهاية العام.
3- انه يمكن الانتهاء من المراجعة الأخيرة في فترة قصيرة وبذلك تقدم الحسابات الختامية المعتمدة بعد انتهاء السنة المالية بوقت قصير.
4- كثرة تردد المراجع على المنشأة له أثره على انتظام العمل وانجازه بدون تأخير.
5- تعرف المراجع على تفاصيل أوجه النشاط في المنشاة ونواحيها الفنية بسبب تردده المستمر وإجراء المناقشات المستمرة بينه وبين القائمين على العمل.
6- الأثر النفسي على موظفي المنشأة بسبب تردد المراجع المستمر في فترات غير معروفة لهم بما يقلل من فرص ارتكاب الغش والأخطاء.
7- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المراجع إذ انه يستطيع أن يوزع وقته ووقت مساعديه على المنشات المختلفة التي يقوم بمراجعتها طوال السنة وهذه مزية كبيرة للمراجع إذ أن المراجعة المستمرة توفر عليه وعلى مساعديه الضغط الكبير الذي يلازم المراجعة النهائية ، إذ انه في الحالة الأخيرة عليه أن يقوم بانجاز العمل في فترة قصيرة بين نهاية السنة المالية وتقديم الحسابات الختامية المعتمدة وبالمراجعة المستمرة يستطيع المراجع أن يوزع العمل على مدار السنة وان يكون هناك موسم يكثر فيه العمل وموسم لا يكون فيه العمل.

ورغم هذه المزايا للمراجعة المستمرة إلا أن لها عيوب:

1- هناك احتمال تغيير الأرقام بصورة عمدية أو غير عمدية بعد أن ينتهي المراجع من مراجعته وقد لا يتبين للمراجع هذه التغيرات لأنه لا يعود إلى مراجعة ما أتمه.

2- عدم المراجعة بصورة متواصلة حتى النهاية له ضرورة بسبب انقطاع العمل عند مرحلة معينة ثم مواصلة العمل بعد فترة أخرى مما يؤدي إلى السهو من جانب المراجع في التتبع الكامل للعمليات التي تركت بدون إتمام عند انتهاء آخر زيارة للمشروع.

3- قد تؤدي المراجعة المستمرة إلى ارتباك العمل في المنشأة نظراً لوجود المراجع في أوقات غير مناسبة كما أن المراجعة لو تمت في أوقات منظمة ومعروفة يضيع الغرض منها من ناحية تأثيرها النفسي.

4- قد يؤدي كثرة تردد مساعدي المراجع على المنشأة أثناء المراجعة المستمرة إلى نشأة صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج المراجع في حالة اكتشافه للخطأ أو العكس.

وهذه العيوب من الممكن تلافيها وتقليل الأخطار الناشئة عنها فمثلاً توضع قاعدة بعدم التغيير في الأرقام بعد أن ينتهي المراجع من مراجعته وإذا لزم التغيير فيجب إجرائها بقيد في اليومية العامة .

أما التغيير ألعمدي فيصعب وضع قاعدة ضده إلا انه لو قام المراجع بوضع إشارة خاصة عند انتهاء مراجعته الأرقام لكي يتبين ما إذا كانت الأرقام التي سبق أن غيرت أو أن أرقاماً أخرى طرأ عليها التغيير وهذه التأشيرات يجب أن يحتفظ بسريتها، إلا انه يخشى من متلاعب حاذق يستطيع أن يقلد هذه التأشيرات . ولكي يحتاط المراجع ضد تغيير المجاميع أو الأرصدة يسجل هذه المجاميع أو الأرصدة في مذكراته أو يحتفظ بنسخة من الكشوف المقدمة له بهذه المجاميع والأرصدة وهذا الإجراء ضروري بالنسبة لأرصدة الحسابات الاسمية والحسابات النقدية والحسابات الخارجية الشخصية.

ومن المستحسن عدم مراجعة الترحيلات في دفاتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام إلا في المدة التي يمكن اكتشاف الخطأ أو الغش ، وإنما يقوم بمراجعة مستنديه للعمليات النقدية وجمع الدفاتر المساعدة ومراجعة دفاتر أستاذ العملاء والموردين.

2– المراجعة النهائية:

وهي المراجعة التي تبدأ بعد أن أتمت إدارة الحسابات تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية ، وتتم المراجعة بطريقة متواصلة فيقوم المراجع ومساعدوه باختبار العمليات وفحصها والتحقيق في الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر للتأكد من صحتها ووضع تقرير عن نتيجة الفحص الذي قام به ومن وجهة نظر المراجع فان هذه الطريقة في المراجعة اسلم طريقة وتتبع عادة إذا كانت عملية من وجهة نظر المراجع وفي حالة استطاعته في أن يوفق في توزيع وقته ووقت مندوبيه ونجد أن هذه الطريقة تتبع في المنشات الصغيرة إلا انه في المنشات الكبيرة نظراً لكثرة العمليات وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات يصعب إجراء مراجعة نهائية لتعذرها من الناحية العملية حيث أن عامل الوقت والتأخير وارد في تقديم التقارير المالية ولن يستفاد استفادة فعاله من هذه التقارير نظراً لطول المدة بعد انتهاء السنة المالية وتقديمها ، وفي الشركات المساهمة تحرص الإدارة على دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للاجتماع في اقرب وقت بعد نهاية السنة المالية لعرض نتائج أعمالها واعتمادها والموافقة عليها وأحسن طريقة للمراجعة هي عمل مراجعة جزئية أثناء السنة بواسطة مراجع ثم يقوم مراجع آخر بعمل المراجعة النهائية ، إلا أن هذه الطريقة تتطلب تكلفة كبيرة ومن الناحية العملية قد نجد هذا منفذاً في بعض المشروعات الكبيرة التي يوجد في تنظيمها إدارة للمراجعة الداخلية تتكون من موظفين تابعين للمنشأة تنصب أعمالهم على مراجعة التفاصيل التي يقوم بتقييدها موظفو إدارة الحسابات ويحقق هذا النظام ركنا هاماً في الرقابة الداخلية ويستطيع المراجع إذا تحقق من فاعلية إدارة المراجعة الداخلية أن يعتمد على مراجعتها للعمليات الروتينية وان يوجه جل همه إلى المراجعة من حيث مستوياتها وأسسها .

د- المراجعة من حيث نوع المؤسسة (مراجعة عامة – مراجعة خاصة):

1- المراجعة العامة:

تنصب المراجعة العامة على المنشآت ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية . والأموال المستغلة في هذه المنشات لها صفة العمومية وتمتلكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها ، ويقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص الحساب الختامي وتقديم تقريره السنوي عنه وتقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشاة التجارية والصناعية إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين.

2- المراجعة الخاصة:

وهي المراجعة للمنشات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات أموال أو شركات أشخاص أو منشات فردية أو جمعيات ونوادي أو حسابات تركات, وسميت المراجعة خاصة لان الذي يمتلك رأس المال عدد محدود من الإفراد يتراوح بين عدد كبير كما في الشركات المساهمة أو فرد واحد كالمؤسسات الفردية وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشاة تبعاً لنوع المنشات , فمراجعة شركات الأشخاص أو المؤسسات الفردية هي مراجعة اختيارية متروك لأصحاب رأس المال أمر الاستعانة بمراجع خارجي من عدم الاستعانة به . وإذا استعان أصحاب رأس المال الخاص بمراجع خارجي فيجب أن يكون الاتفاق كتابياً يحدد فيه نوع المهمة الموكلة إلى المراجع سواء كانت كلية أو جزئية.

أما مراجعة شركات الأموال جبرية يحميها قانون الشركات ويعتبر المراجع وكيلاً عن مجموعة المساهمين.[57]

هـ- أنواع المراجعة من حيث الهيئة التي تقوم بالمراجعة (داخلية – خارجية):

المراجعة الداخلية: وهي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة فهي

---

57 - عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص48-51 .

بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى بمعنى أنها فحص منظم لعمليات المنشاة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين في المنشاة ، وقد ظهرت وتطورت المراجعة الداخلية نتيجة ما يلي:

1- تحول المراجعة من كاملة تفصيلية إلى كامل اختباريه .

2- اعتماد الإدارة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلى التأكد من دقة وصحة هذه البيانات.

3- حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المنشأة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة بأقل ضياع أو تلف ممكن لاشتداد المنافسة وتضيق هامش الربح بين المنشاة المختلفة.

4- مسؤولية الإدارة تجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدى إلى اعتماد الإدارة كلية على المراجع الداخلي للتأكد من صحة ودقة البيانات والتقارير وتشتمل المراجعة الداخلية أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي.

المراجعة الخارجية: ويطلق عليها أحياناً المراجعة المستقلة وهو الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال.

ورغم الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أن مجال التعاون بينهما كبير .

و- أنواع المراجعة من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (عادية – ولغرض معين):

1- **المراجعة العادية:** ويقصد بها (فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات والمستندات ومفردات القوائم المالية للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية

ودلالتها للمركز المالي ومدى الاعتماد عليها وإصدار تقرير يحتوي على رأي فني محايد لعدالة القوائم المالية).

2- **مراجعة لغرض معين**: ويقصد بها (مراجعته موضوع محدد لهدف محدد بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج محددة).

ويتم بتكليف خطي ومن أمثلته فحص نظام الرقابة الداخلية ، تحديد الشهرة فحص مستندات عملية معينة ، ومسؤولية المراجع عن الإهمال أو التقصير.

3- المراجعة الإدارية:

تمارس المراجعة الإدارية عادة لفحص كافة جوانب الإدارة للمنشاة والتحسين الفاعلية والاستفادة القصوى من مصادر المشروع وهي بالتحديد أدوات لنجاح المشروع في هذا العصر في ظل المنافسة الحادة القاتلة نجد أن كل رجل أعمال يريد الحصول على نجاح جيد ومقبول في مشروعة حيث نجده في كل الأوقات مشغولاً بكيفية استمراره بالنجاح وأيضا متابعة التغيرات التي من الممكن أن تحدث.

لذلك فان المراجعة الإدارية تتضمن فحص نشاط المنشأة خطط وأهداف ووسائل العمليات والاستفادة من المصادر الطبيعية المادية النموذجي التنظيمي والتعاون بين مختلف الأنشطة بكافة المستويات والسيطرة على المشروع بأسره .

- المراجع الإداري يجب عليه أن يقيم الانجاز الكامل المتضمن بالدفاتر المحاسبية وعليه أن يرفع تقريره بادئاً فيما كانت الأهداف المحددة والمواضيع قد أنجزت أم ماذا ؟ وهو كمراجع إداري مستقل نجده ينظر إلى شؤون المنشأة من وجهة نظر موضوعية وعادلة وغير متحيز وبنزاهة.
- يعتبر المراجع الإداري من النوع الاختياري ويعود ذلك لعمليات الإدارة[58]

58- مهيب الساعي + وهبي عمرو ، مرجع سبق ذكره ، ص26- 28 .

مقارنة بين أنواع المراجعة:

1- المراجعة الحكومية والمراجعة الخاصة (التجارية):

جدول رقم (4)يبين الفرق بين المراجعة الحكومية والمراجعة الخاصة التجارية

المراجعة الحكومية	المراجعة الخاصة(التجارية)
1- تشرف الحكومة على مراجعة حساباتها وحسابات الإفراد والأقسام وهي بالتالي تنجز وظيفتي المحاسبة والمراجعة. 2- المصلحة الحكومية - الفرع هي نفسها الجهة المخولة بالإنفاق في المكاتب الحكومية وهذا القسم مسئول عن جزء في أعمال المراجعة . 3- تقع على مسئول الإنفاق – الخزينة مسئولة إجراء المدفوعات للحسابات الحكومية وعادة تدفع أو تقدم له فواتير الدفع التي يمررها بعد إجراء فحص تمهيدي وأولي لهم. 4- تعتبر الحسابات الحكومية من المراجعة المستمرة.	1- في المشاريع التجارية ، تحضر الحسابات من قبل المحاسب الموظف بالمشروع فيما تراجع حساباتها من قبل مراجع مستقل خارجي مؤهل. 2- في المشاريع التجارية فان الأجهزة التي تنفق النقود لا علاقة لها بقسم المراجعة أو مراجعة الحسابات. 3- لا علاقة لأمين الصندوق في المشروعات التجارية بإجراء فحص ومراجعة للفواتير التي يدفعها 4- لا تعتبر المراجعة للحسابات بالمشروعات التجارية من نوع المراجعة المستمرة وإنما ذات طبيعة خاصة

المصدر مهيب الساعي + وهبي عمرو مرجع سبق ذكره ص29

الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية :

جدول رقم (5) بين الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1- تزاول المراجعة الداخلية من قبل الموظفين داخل المشروع نفسه. 2- تخدم المراجعة الداخلية بصورة أساسية احتياجات الإدارة . 3- تهدف إلى تحسين ، والتجاوب مع السياسات والإجراءات المطبقة في المشروع . 4- ينجز العمل بصوره أساسية على ضوء العمليات الجارية. 5- المراجعة الداخلية معنية بصورة أساسية بمنع وكشف الخطأ والغش. 6- تعتبر المراجع الداخلي كمحاسب مستقل ولكنه غير مستقل عن الإدارة. 7- تعتبر المراجعة الداخلية مراجعة مستمرة لنشطات الأعمال.	1- تنجز عملية المراجعة من قبل مراجع مهني مستقل عن الإدارة. 2- تمارس المراجعة الخارجية لتكون بمثابة حارس أمين على مصالح الملاك وطرف ثالث مباشرة. 3- تهدف إلى التأكد من سلامة وعدالة الحسابات والمعطيات المالية الأخرى. 4- ينجز العمل ويقسم على ضوء البيانات المالية المعدة للمشروع. 5- المراجعة الخارجية معنية بصورة أساسية بالتأكد من سلامة الحسابات السنوية وصحتها وبالتالي فان عملية كشف ومنع الخطأ والغش تأتي لاحقاً مصادفة. 6- يعتبر المراجع الخارجي مستقل تماماً عن إدارة المشروع. 7- ينجز عمل المراجع الخارجي بصورة دورية بعد فترة محددة وعادة تكون سنة

المصدر مهيب الساعي + وهبي عمرو مرجع سبق ذكره ص30

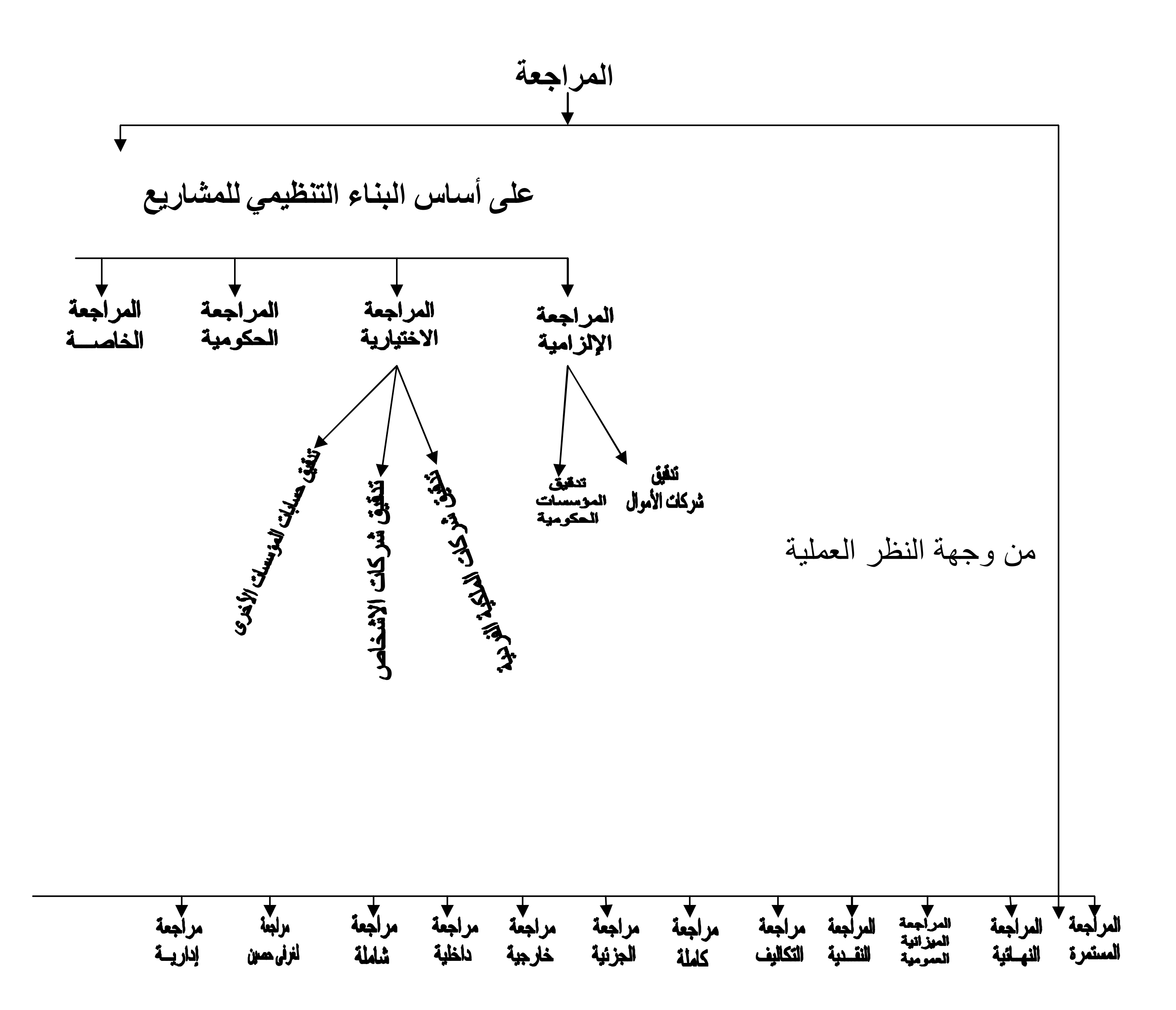
مقارنة بين المراجعة المستمرة والمراجعة المؤقتة (النهائية)

جدول (6) تبيين الفرق بين المراجعة المستمرة والمراجعة المؤقتة (النهائية)

المراجعة المستمرة	المراجعة المؤقتة (النهائية)
1- عمل المراجع يبقى مستمراً طوال السنة كاملة.	1- بينما عمل المراجع هنا ينجز حتى تاريخ معين ، بمعنى لفترة محددة فقط.
2- يتم فحص ومراجعة الأصول والخصوم في نهاية السنة المالية فقط.	2- في حالة المراجعة المؤقتة تتم المراجعة في موعدها فقط.
3- ليس من الضروري تحضير ميزان المراجعة في الفواصل الزمنية في حالة المراجعة المستمرة.	3- يجب تحضير ميزان مراجعة وإعداده أثناء المراجعة المؤقتة.
4- يتم رفع تقرير المراجع هنا فقط نهاية السنة المالية.	4- يتم رفع تقرير المراجع هنا فوراً بعد انتهاء المراجعة المؤقتة.
5- تعتبر المراجعة المستمرة من النوع المكلف جداً.	5- المراجعة المؤقتة هي اقل تكلفة من المراجعة المستمرة.
6- تسبب المراجعة المستمرة إزعاج ومضايقة لموظفي المشروع.	6- لا تفعل المراجعة النهاية المؤقتة فعل المراجعة المستمرة من حيث الإزعاج والمضايقة. .

المصدر مهيب الساعي + وهبي عمرو مرجع سبق ذكره ص31

شكل رقم(1) يوضح أنواع المراجعة



65- المصدر مهيب الساعي + وهبي عمرو مرجع سبق ذكره ص32

المطلب الثاني: أدلة الإثبات في المراجعة :

1- **مفهومها** : يعرف دليل الإثبات بأنه أي معلومة يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت البيانات محل المراجعة تم إعدادها بما يتفق والمعايير الموضوعة ذات الصلة . بمعنى آخر فان أي دليل إثبات من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع ، فالمراجع يجب عليه جمع تلك الأدلة التي تساعده على الحكم على صحة المعلومات المالية.

وقد يتضمن دليل الإثبات في المراجعة معلومة على درجة عالية من الإقناع ، مثل ذلك عند قيام المراجع بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للشركة كاستثمارات ،كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لدى المراجع مثل حالة الاعتماد على أسئلة موجهة للعاملين في المنشأة . ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي المراجع تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين :

الأول ويشتمل على البيانات المحاسبية أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى .فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلاً عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المنشأة (مثل سجلات تخصيص التكاليف بين الأقسام ومذكرات تسويات حسابات البنك) فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة أما عن أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضاً لتدعيم القوائم المالية نضرا لان البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن ويجب أن تدعم بصورة اكبر ،وأدلة الإثبات المختلفة يتم جمعها بواسطة المراجع خلال تطبيقه لإجراءات المراجعة .

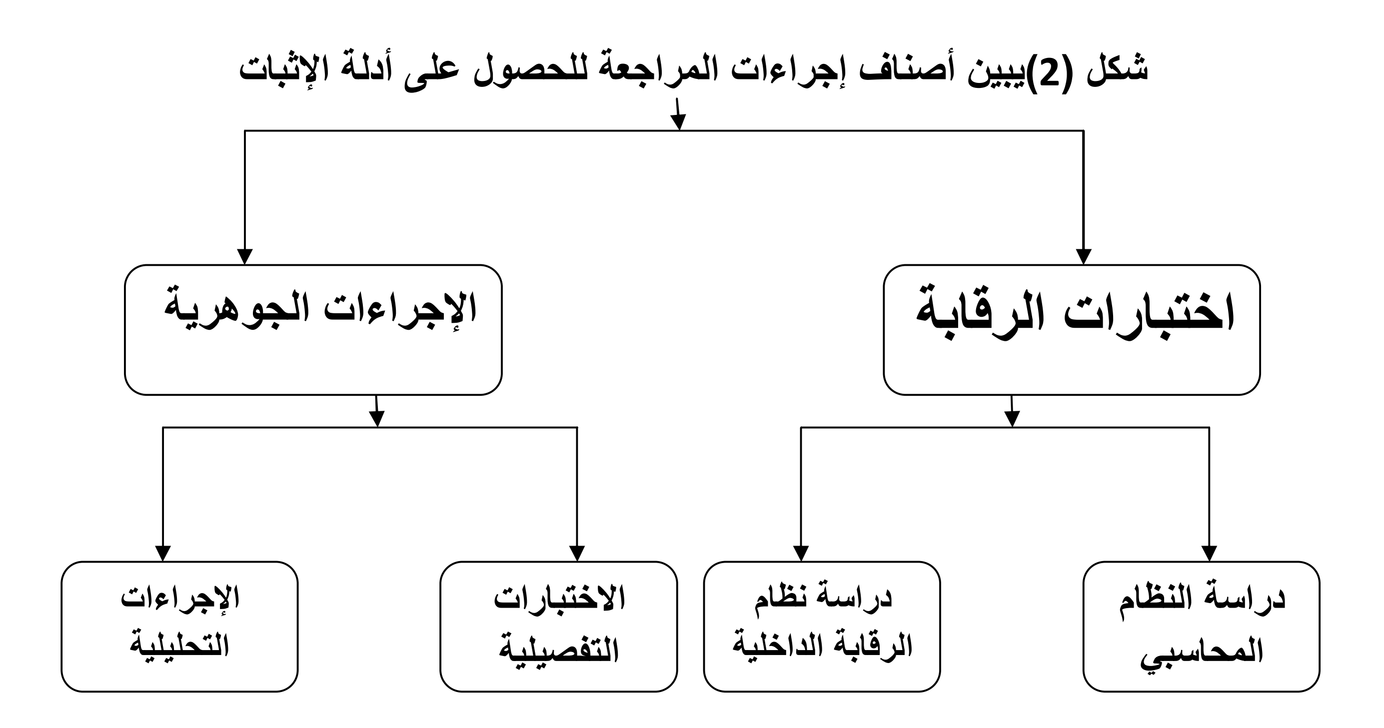
وقد تكون أدلة الإثبات في صورة مستندات أساسية كالشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأي مستندات أخرى مكتوبة ،كما قد تشتمل أدلة الإثبات على أي معلومات يحصل عليها المراجع أثناء تأدية مهمته كالاستفسارات والملاحظات المشاهدة والفحص المادي وأساليب فحص تحليله أخرى [59].

59- عبد الفتاح الصحن + حسن أحمد عبيد + شريفة علي حسن ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر ، 2007م ، ص73 .

ولغرض الحصول على أدلة الإثبات يقوم المراجع بتصميم الإجراءات اللازمة بعد قيامه بتقييم المخاطر العامة والمحددة والضوابط ذات العلاقة وهناك صنفان عامان من الإجراءات هي:

- اختبارات الرقابة.
- الاختبارات الجوهرية.

ويقسم هذان الصنفان بدورهما إلى أصناف أخرى ويبين الشكل (2) أصناف إجراءات المراجعة المتبعة للحصول على أدلة الإثبات .



2- كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

عند قيام المراجع بالحصول على أدلة الإثبات فان عليه دراسة كفاية وملائمة هذه الأدلة لدعم تقرير مستوى مخاطر الرقابة ولدعم تأكيد القوائم المالية فان أكثر ما يهم المراجع عند تجميع أدلة الإثبات هي كفاية هذه الأدلة وملائمتها.

كفاية دليل الإثبات:

المقصود بكفاية دليل الإثبات هو أن تكون كمية الأدلة المقبولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع وحيث أن أسلوب العينات يستخدم غالباً لتحديد وجمع الأدلة.

فان العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع.

تأسيساً على ذلك فان كفاية الأدلة تعني الحصول على حجم أدلة تحقق تدعيماً كافياً وملائماً لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية .

ملائمة دليل الإثبات:

حتى تحقق ملائمة دليل الإثبات يجب أن يكون الدليل فعالاً ومناسباً والمقصود بالفعالية الدليل أن تكون أدلة موثوقاً فيها ويمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي ويمكن أن تتكون الأدلة من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة مثل الجرد الفعلي للمخزون ، أو أن يتم إنشائها مثل المصادقات.

أما المقصود بان يكون الدليل مناسباً ، فهو أن يكون دليل الإثبات ذا علاقة وثيقة بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات فمثلاً أن يكون الهدف هو التحقق من وجود حسابات المدينين فانه لا بد من المصادقات ومن ناحية أخرى يتعين على الدليل لتحقيق مناسبته أن يكون موضوعياً وخالياً من التحيز وقابلاً للقياس الكمي وتعني هذه الخاصية إمكانية توصل المراجعين إلى نفس النتيجة عند فحص الدليل.

3- حجية دليل الإثبات:

يعود أمر تقديري مدى حجية القرائن والأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها إلى تقدير المراجع واجتهاده الشخصي المبني على خبرته ومهارته في مهنته علماً بان الأدلة تتفاوت من حيث حجيتها ودرجة الاستناد عليها. وان موثوقيتها تعتمد على الظروف الخاصة ، إلا أن العوامل التالية تساعد على تقدير حجية الدليل.

1) أدلة الإثبات الخارجية أكثر حجية من الداخلية .
2) الأدلة الداخلية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية أكثر حجية من الصادرة من نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
3) الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو المساعدين تكون أقوى من التي يحصل عليها من المنشأة .
4) المستندات والوثائق الموقع عليها من المسئولين أكثر حجية من الشفهية.

5) تكون أدلة الإثبات أكثر قناعة عندما تكون الأدلة من عدة مصادر متناغمة .
6) كلما كان ارتباط القرينة أو الدليل بالبند أو العملية محل الفحص مباشرا ووثيقا ، كلما كانت حجية هذه القرينة قوية ودرجة الاعتماد عليها اكبر.
7) يجب مراعاة التوقيت المناسب للحصول على القرينة ، لان حصول المراجع على أدلة لا تناسب مع تاريخ الفحص تفقد حجية هذه الأدلة.
8) من المقومات الأساسية لعملية المراجعة استقلال المراجع وحياده التام وبعده عن جميع المؤثرات خلال جميع المراحل.
9) أسلوب جمع الأدلة كذلك له دوره في حجية الدليل فمثلاً للتأكد من الوجود الفعلي يكون الجرد الفعلي مناسباً.
10) القرائن الايجابية ومن أمثلتها الجرد الفعلي والمستندات القانونية أقوى في حجيتها لأنها لا تحتمل التأويل.

4- العوامل المؤثرة في كمية أدلة الإثبات:

تختلف كمية ونوع ومصادر الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة باختلاف عناصر متعددة إلا أن مسألة تحديد مصادر وكمية الأدلة التي يحتاجها المراجع لكي يحصل على المستوى المطلوب من البراهين مسألة متروكة للمراجع الذي يحددها بناء على خبرته واجتهاده الشخصي في ضوء الهدف المطلوب منه . إلا أن هذا لا يعني عدم وجود قواعد مرشده للمراجع في هذا المجال ، حيث أن هناك بعض العوامل التي تؤثر على حجم وكمية أدلة الإثبات التي يحتاجها المراجع ومنها:

1- العلاقة بين الدليل والهدف من المراجعة .
2- العلاقة بين الدليل والبند (الحسابات) الأصول ـ المدينين...الخ.
3- مدى كفاية الدليل.
4- الأهمية النسبية للبند.
5- درجة المخاطرة.
6- الثقة في مصدر الدليل.
7- خبرة المراجع بالمنشأة.

8- تكلفة الحصول على الدليل.

9- جودة نظام الرقابة الداخلية. [60]

المطلب الثالث : علاقة المراجعة بعملية الرقابة:

تعتبر عملية الرقابة بصفة عامة الإطار العام والشامل والمفهوم الذي يحقق العديد من الأدوات والأساليب الرقابية المختلفة بهدف التحقق من ما تم التخطيط له من أهداف ونتائج قد تحقق بالشكل الملائم والمناسب في إطار أللالتزام بالقواعد والمفاهيم والمعايير العامة والخاصة التي تعمل في نطاقها المنشأة، باعتبار أن ذلك يمثل الهدف لعملية الرقابة .

ولقد مرت عملية الرقابة بصفة عامة بمراحل تطور مختلفة وفقا للحاجة إلى تحقيق الأهداف المحددة لكل مرحلة ابتداء من استخدام سجلات محددة (سجلين لنفس العملية) بهدف المطابقة بينهما وكشف الاختلافات إلى مرحلة ضرورة كشف تصرفات غير مرغوب فيها وخاصة السرقات والاختلاسات بهدف حماية موارد المشروع وكان ذلك في ظل وجود مشروعات متوسطة وصغيرة الحجم .

ومع ظهور المشروعات الكبيرة الحجم كالشركات المساهمة الكبرى في بداية القرن العشرين الماضي ظهرت الحاجة إلى تدعيم عملية الرقابة بأدواتها وأساليبها المتعددة.

أهمية الرقابة كعنصر من عناصر النشاط الإداري:

مما سبق يتبين أهمية الرقابة بأدواتها المختلفة وخاصة الرقابة والمراجعة الخارجية والداخلية لخدمة مختلف الأطراف ذات العلاقة بالنشاط للمشروع ومما يؤكد هذه الأهمية النضر إلى عملية الرقابة باعتبارها أنها أحد أهم عناصر النشاط الإداري في المشروع والتي تتمثل بالعناصر التالية:

60- حازم هاشم الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، الطبعة الأولى ، 2003م ، ص257-263 .

1- التخطيط:

ويمثل التخطيط العنصر الأساسي الأول من عناصر النشاط الإداري في المشروع ويتضمن (تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع ووضع السياسات الإدارية على مختلف المستويات) ولا شك أن هذه السياسات والإجراءات تعتبر هامة وفعالة في مجال تحقيق الرقابة والمراجعة والفحص بالنسبة لعناصر نشاط المشروع على أساس إنها تعتبر العامل الرئيسي في كشف أي مخالفات أو انحرافات وتحديد المسؤولية عنها .

2- التنظيم:

ويمثل العنصر الرئيسي الثاني من عناصر النشاط الإداري في المشروع ويتضمن (إعداد وتصميم الهيكل التنظيمي للمشروع ـ تحديد السلطات والمسؤوليات المختلفة تنظيم الأنشطة المختلفة بما يتناسب مع الخبرات والمؤهلات).

ولا شك أن هذه العناصر المختلفة تعتبر هامة وضرورية في مجال انجاز عملية الرقابة بصفة عامة وتحقيق أهدافها بصفة خاصة والتي تدور حول اكتشاف الانحرافات أو الاختلالات وتحديد المسئولية عنها منعاً لتكرارها مرة أخرى .

3- التوجيه:

ويمثل العنصر الثالث الرئيسي من عناصر النشاط الإداري ويتضمن (وضع وتحديد اللوائح المختلفة المنظمة للإعمال – إبلاغ العاملين بهذه اللوائح والالتزام بها – إشعار العاملين بما تم تحقيقه من أهداف). وهذا يعد الأساس في عملية الرقابة وتحديد المسئولية عن أي انحرافات أو أخطاء .

4- الإشراف :

وهو العنصر الأساسي الرابع من عناصر النشاط الإداري ويتضمن (متابعة أداء وتنفيذ الأعمال والمهام على مستوى الإفراد – الإشراف على أداء الأعمال بهدف أداء النصح لمنع تكرار الانحرافات والأخطاء)

وذلك يدخل في صميم عملية الرقابة سواء كانت خارجية أو داخلية لتحديد المسؤولية والمحاسبة عنها.

5- الرقابة والتقييم:

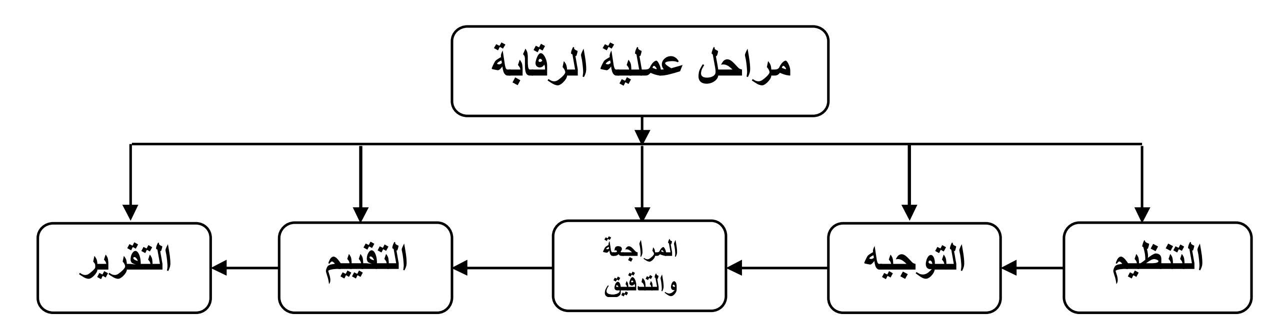
تمثل الرقابة والتقييم العنصر الهام الأخير من عناصر النشاط الإدارية حيث يتضمن:

- رقابة العاملين أولا بأول وملاحظتهم ويتم ذلك عن طريق نظم الرقابة والمراجعة الداخلية للتأكد من أن تنفيذ الأعمال والمهام يتم بما يتفق واللوائح.
- تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة من خلال تقييم أداء العاملين .
- فحص وتدقيق الأعمال والمهام وتقييم النتائج التي تحققت عن طريق تحليلها وتفسيرها وإعداد التقرير عنها.

المراجعة كمرحلة وأداة رقابية هامة:

لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد وتصميم مراحلها المختلفة بما يتفق وطبيعة نشاط المشروع والشكل التالي يوضح المراحل المختلفة التي تمر بها عملية الرقابة.

شكل (3) يوضح المراحل الرئيسية التي تمر بها عملية الرقابة



المصدر محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري، المعايير والقواعد ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر 2007م ، ص17

وتتضمن كل مرحلة من هذه المراحل السابقة عناصر رئيسية هامة يجب توافرها في كل مرحلة من المراحل.

المرحلة الأول التنظيم: وتتطلب هذه المرحلة تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة ومن أهمها:

1- تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المشروع أفقياً ورأسياً فيما يتعلق بدور كل مستوى إداري في عملية الرقابة .

2- تحديد دور كل فرد في كل مستوى إداري في التنظيم في مجال تنفيذ عملية الرقابة ودورة في تحقيق الأهداف المطلوبة.

3- تحديد وتصميم معايير الأداء الملائمة التي يتم اتخاذها أساساً للتقييم بعد ذلك.

4- تحديد واجبات وسلطات ومسئوليات كل فرد في التنظيم.

يتضح مما سبق أن التنظيم الخاص بعملية الرقابة يدور حول وضع إطار عام وأسس لمحاسبة المسئولية لكل عنصر من عناصره.

المرحلة الثانية التوجيه: وتتضمن هذه المرحلة العناصر الرئيسية التالية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة:

1- توجيه الإفراد وإرشادهم أولا بأول بهدف الوصول لمستوى الأداء المثالي للأعمال المختلفة بما يتفق والمعايير السابق تحديدها.

2- مراعاة الاستخدام السليم لعناصر النظام المحاسبي في المشروع والطرق المحاسبية الملائمة لطبيعة النشاط.

3- التوجيه المحاسبي لمختلف العمليات المالية وفقاً لكل من الدورة المستندية والدورة المحاسبية السليمة والتي يتم تنفيذها في مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية.

4- إصدار التوجيهات والتعليمات الدورية وبصورة مستمرة بهدف تصويب أي أخطاء أو انحرافات لمنع لتكرارها.

المرحلة الثالثة: المراجعة والتدقيق , وتتضمن المراحل التالية:

1- فحص ومراجعة العمليات المالية أولا بأول وتدقيقها بهدف التأكد من مدى الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.

2- التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروق والانحرافات .

3- تحليل الفروق لتحديد طبيعتها.

4- معالجة أسباب هذه الانحرافات وبصفة خاصة السلبية.

ولا شك أن هذه العناصر يتم تنفيذها أو الالتزام بها عن طريق المسئولين عن المراجعة الداخلية والخارجية على السواء إضافة إلى معاونة بعض المسئولين من الإداريين بالمشروع والذين لهم علاقة مباشرة بهذه العناصر.

المرحلة الرابعة التقييم : وتتضمن هذه المرحلة باعتبارها مكملة للمرحلة السابقة العناصر الرئيسية التالية:

1- تقييم الأداء على مستوى مختلف عناصر النشاط .البشرية والمادية.

2- تحليل نتائج التقييم لتحديد الايجابية والسلبية منها.

3- تحديد الانحرافات السلبية وأسبابها.

4- تحديد المسئولية عن هذه الانحرافات.

5- استخدام أساليب التحليل المختلفة في إطار تطوير دور المراجعة لتتحول إلى مراجعة تحليله إلى جانب كونها عملية تدقيق وفحص ، سواء كان ذلك عن طريق المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية.

المرحلة الخامسة : التقرير : وتعتبر هذه المرحلة الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة على أساس إنها تمثل المرآة التي تعكس نتيجة المراحل السابقة من خلال إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية ، وفي هذا المجال يجب مراعاة العناصر التالية:

1- إعداد التقرير بالشكل الذي يساعد على إبراز هذه النتائج النهائية .

2- يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل والمحتوى.

3- الاهتمام بالتقرير باعتبار انه وسيلة اتصال يمكن الاستفادة منها في أكثر من مستوى إداري.

ومن تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة إنها (عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث

الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعينة بنتائج المراجعة)

ومن عبارة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية تعني ما يلي:

- لا تقتصر مهمة المراجعة على فحص المعلومات الواردة بالقوائم المالية فحسب بل تتضمن أيضا فحص نظام المعلومات وعملية المحاسبة التي ينتج عنها هذه المعلومات المالية مثل فحص نظام الرقابة الداخلية.
- كلمة الاقتصادية تعني أي حالة تتطلب ضرورة ممارسة نوعاً من الاختيار بين البدائل عند تخصيص الموارد فمثلاً المراجع الداخلي يهتم بالنتائج الاقتصادية المتعلقة بالأنشطة الداخلية للمنشأة.(61)

61– محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري، المعايير والقواعد ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر 2007م ، ص17-18 .

خلاصة الفصل:

لقد تطورت مهنة المراجعة بتطور المؤسسات وكبر حجم المعلومات مما أدى إلى الحاجة الملحة لطرف مستقل يصادق براية الفني المحايد عن صحة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لخدمة مستخدمي هذه المعلومات ، كما لاحظنا ذلك من خلال لتطور التاريخي لمهنة المراجعة في هذا الفصل وتطور مفهوم المراجعة وتطور أهدافها نتيجة ازدياد الطلب على خدماتها ,ونتيجة الأسباب العديدة والملحة التي تطلبت وجود المراجعة برزت أهمية المراجعة وبذلك تطورت أهدافها ومن خلال الأهمية والأهداف تبرز الحاجة إلى المراجعة كأداة لخدمة الإدارة والأطراف الأخرى . وعلى ذلك ظهرت الأنواع المختلفة للمراجعة وتقسيماتها حسب عدة معايير لخدمت أطراف متعددة كل بحسب غرضه وكلها تصب في التأكيد على صحة وشرعية المعلمات باستخدام أدلة المراجعة كأدوات للمراجعة وتوضيح صفتها كأداة رقابية من خلال جمع هذه الأدلة والاستدلال بها لإبداء الرأي الفني المحايد ,كأداة رقابية فعالة

الفصل الثالث

المراجـعة

الخـــــارجية

المقدمة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن ، وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا لأنشطة التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه يجب أن تتمتع هذه الوظيفة بالحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر على هذا الأساس نشأة المراجعة الخارجية لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

ونتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة أصبح الملاك (المساهمون) بحاجة إلى تأكيد صحة المعلومات المالية المعدة من الوكلاء (المديرون) وهنا ظهر دور المراجعة الخارجية كطرف حيادي للتأكد عن صحة المعلومات المالية التي تحويها القوائم المالية المعدة بالإضافة إلى مهام أخرى تقدمها مكاتب المراجعة كالخدمات الاستشارية والمراجعة القضائية ... الخ.

وفي هذا الفصل حاولنا أن نجمع بعض المعلومات ونوردها كما جاءت من مصادرها لإعطاء فكرة ولو بسيطة عن المراجعة الخارجية من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كل مبحث يحتوي على ثلاثة مطالب .

تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي حيث يحتوي المطلب الأول منه على معرفة طبيعة المراجعة الخارجية التعريف بها ومن هو المراجع الخارجي وكيف يؤدي مهمته ، وفي المطلب الثاني نتعرف على الدور الاجتماعي للمراجعة الخارجية أهميتها الاجتماعية للمؤسسة والمتعاملين وفي المطلب الثالث نتعرف على آداب وسلوك مهنة المراجعة والمسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع .

وفي المبحث الثاني نتعرف على أسس المراجعة من خلال ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: قواعد المراجعة .

المطلب الثاني: فروض المراجعة , وفي المطلب الثالث: نتناول معايير المراجعة ، وفي المبحث الثالث حاولنا أن نوضح ولو بشكل بسيط منهجية المراجعة وتصميم عملية المراجعة في رسم برنامج المراجعة من خلال ثلاث خطوات قدمناها بشكل مطالب ؛ المطلب الأول التعرف على المؤسسة وفي المطلب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفي المطلب الثالث استكمال الاختبارات وكتابة التقرير.

المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي للمراجعة الخارجية:

لقد كان لظهور الثورة الصناعية اثر كبير على الأنشطة من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جلياً من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقاً وبالتالي لم يعد للمالك أي تدخل بالمؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها بحيث جعله ذلك لا يطلع بشكل مباشر وكافي على وضع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر ومحايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين مع المؤسسة على حالتها وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث في المؤسسة وهذا عن طريق المراجعة الخارجية وذلك بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة [62].

والمرجع الخارجي يتميز بصفات مثل التأهيل العلمي والعملي. والحيادية تمكنه من أداء وظيفته بموضوعية ويتحمل هذا المراجع مسؤوليات تجاه عدة جهات وعليه التقيد بآداب وسلوك المهنة في إبداء رأيه الفني المحايد عن صحة وشرعية المعلومات التي تحويها القوائم المالية في تلك المؤسسة.

المطلب الأول: طبيعية المراجعة الخارجية:

1) ماهية المراجعة الخارجية وتطورها:

بعد أن تعرفنا في الفصل السابق التطور التاريخي للمراجعة بشكل عام عبر الزمن بتطور حياة الإنسان والحاجة الملحة للمراجعة وأهدافها تعرفنا على أنواع المراجعة وذكرنا بإيجاز عن أنواع المراجعة من حيث استقلاليتها وحياديتها أنها تنقسم إلى نوعين مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.

وعرفنا أن المراجعة الداخلية تابعة للإدارة وان المراجعين فيها يعتبروا كموظفين داخل المؤسسة ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى زيادة الكفاءة الإدارية والحد من الغش والتلاعب.. وان وجود خلية للمراجعة الداخلية بالمؤسسة لا تمنع

62- WWW.acc4arb . cam / acc / chow thread php 11/05/2009

القيام بالمراجعة الخارجية لأن لكل طريقتها في عملية المراجعة وان استقلال المراجع الداخلي محدوداً وضئيلاً مقارنة بالمراجع الخارجي الذي يتمتع باستقلالية أكبر.

والنوع الثاني من المراجعة والذي هو المراجعة الخارجية تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة فقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة للقطاع الخاص اوالجهاز المركزي للمحاسبة بالنسبة للقطاع العام حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هو فحص مستندي لدفاتر المؤسسة وسجلاتها فحصاً فنياً دقيقاً وحيادياً للتحقق من إنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها .

أن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر فقط على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يشتمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة، أو الفحص لغرض خاص مثل شراء مؤسسة أو اندماج المؤسسة مع غيرها.

والمراجعة الخارجية تقع في نهاية السنة المالية كما أنها شاملة وكاملة واختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاماً فان تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسئول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وأراء مسئولة على ذلك تحددها القوانين [63]

وقد تطورت مهنة المراجعة الخارجية وصدرت حولها قوانين تنظم عمل المراجعة الخارجية ففي الجزائر مثلا صدر القانون رقم (91- 08) المؤرخ في 1شوال 1411هـ الموافق 27 ابريل 1991م. لتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد ويتم مزاولة هذه المهنة تحت مواد قانونية تضبط

63- المصدر نفس المرجع السابق

المراجعة الخارجية وظروف عملها في كل الجوانب ولقد تم تحليل ووصف المراجعة الخارجية [64].

وفي اليمن صدر قانون نظام المحاسبين القانونيين رقم (31) لسنة 1992م وأشار القانون إلى إيضاح المراجعة الخارجية (المحاسبين القانونيين) ومكاتب المحاسبة القانونية وكذلك حقوق وواجبات المحاسبين. [65]

ورغم تعدد الكتابات التي تناولت طبيعة ومسؤولية المراجع الخارجي كمزاولة لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية من ناحية والأطراف التي يعتبر المراجع الخارجي مسئولا أمامها فلقد أجمعت هذه الكتابات على انه من الستينيات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهن المختلفة بشكل ملحوظ ومن هؤلاء المزاولين بطبيعة الحال المراجعين الخارجيين. [66]

وبذلك تطورت مهنة المراجعة الخارجية ووضعت لها القوانين التي تنظمها كما ذكرنا سابقاً.

لا شك أن الجمعيات والهيئات المهنية تلعب كذلك دوراً كبيراً في تنمية رصيد المعرفة لدى المراجعين الخارجيين بما تصدره من نشرات ودوريات وعمل الندوات والمحاضرات . هذا بجانب الاشتراك في تعديل المناهج التعليمية في مجال المحاسبة والمراجعة بسبب قصور المناهج القديمة في مسايرة النقلة التكنولوجية الجديدة مما دعا بعض الكتّاب الأمريكيين إلى الدعوة لاجتماع عاجل يضم كبار الأساتذة في الجامعات الأمريكية ممن يدرسون المحاسبة والتدقيق وكذلك الجمعيات والهيئات المهنية التي لها تأثير على النشاط الاقتصادي والمالي وخرجوا بنتيجة قصور المناهج الحالية في مسايرة النقلة التكنولوجية مما أدى إلى تعديل الكتب والمناهج بما يتلاءم مع هذا التطور أن كل ذلك أدى إلى تطور مهنة المراجعة

64- آمال بن يخلف المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير فرع نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 2002م ص93

65- قانون نظام المحاسبين القانونيين اليمني رقم (31) لسنة 1992م

66- د/محمد هادي العدناني المراجعة والتدقيق مرجع سابق ذكره ، ص73. .

الخارجية مفهومها وممارستها

2) تعريف المراجعة الخارجية :

- **التعريف الأول: المراجعة الخارجية** وهي فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة البنود في هذه القوائم والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية)

ولهذا فان معنى المراجعة الخارجية يجب أن تحتوي ثلاث فقرات:

1- الفحص.

2- التحقق.

3- إبداء الرأي.[67]

- **التعريف الثاني: المراجعة الخارجية** (فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم المالية والسجلات والعمليات والفاعلية المالية لأي مؤسسة وان يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني خلال تقريره.[68]

ويشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد أن المراجعة خدمة معقولة تهدف إلى التأكد من إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار محدد (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) كما يشير تقرير المراجع الخارجي في فقرة إبداء الرأي إلى أن البيانات المالية تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغييرات في حقوق الملكية.[69]

67- يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، دار الصفاء عمان الأردن 2007م ، ص6 .

68- مغني ناديه ،دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز ،مذكرة لنيل درجة الماجستير في الإدارة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر عام 2007-2008، ص4

69- أحمد حلمي جمعة ، التدقيق والتأكيد الحديث، المشاكل والمسؤوليات والأدوات والخدمات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، 2007م , ص25

3) المراجع الخارجي:

عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات في مادته (75) مكررة (المرسوم التشريعي رقم (93-08) المؤرخ في 25 ابريل 1993م محافظ الحسابات (تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر مدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول ألمصف الوطني .

وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها) كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ,وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين ، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات والرقابة التي يرونها مناسبة كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات المعنيين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة ومن المديرين .

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجا علنياً للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.[70]

وحسب المادة (27) من قانون 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991م تنص هذه المادة على ما يلي: (يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمة الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية

70- القانون التجاري ، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر1993م ص184 .

حسابات الشركات والهيئات التجارية المنصوص عليها في المادة الأولى بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات التعاضدية الاجتماعية والنقابات [71].

ووفق قانون الشركات اليمني في مادته (74) نصت:

أ- يكون للشركة المساهمة مراقب لحساباتها واحد أو أكثر بشرط إلا يزيد عددهم عن ثلاثة مراقبين.

ب- يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاث سنوات قابلة للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة.

جـ- يكون تعيين مراقب الحسابات وتجديد تعيينه وتقدير مكافئته بقرار من الجمعية العامة)[72]

4- مهام المراجع الخارجي:

تنبع مهام المراجع الخارجي من الدور الذي يقوم به ففي المشروع الخاص يتمثل هذا الدور في حماية مصالح أصحاب حقوق الملكية والتي تتمثل في الحصول على أقصى الأرباح واتخاذها أساسا لمحاسبة الإدارة وتحديد مدى كفاءتها في المحافظة على المركز المالي للمشروع عن طريق وضع السياسات والبرامج المناسبة واتخاذ القرارات السلمية لعملية التنفيذ ومن هذا يتضح أن الهدف من المراجعة الخارجية هو التحقق من أن القوائم المالية الختامية تصور النتيجة الحقيقية لعمليات المشروع خلال فترة زمنية وتظهر المركز المالي بصورة صادقة وعادلة في هذا التاريخ ويتطلب ذلك قيام المراجع الخارجي بمهمتين أساسيتين هما :

1- المراجعة المستندية.

2- المراجعة الفنية أو مراجعة القوائم المالية [73]

71- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم (20) ا ماي 1991.المادة 32/31/30/27 ص11-12

72- المادة (74) قانون الشركات اليمني الصادر في 1992 والمعدل في عام 1997

73- د/سميرا لصبان + د/عبدا لله هلال / الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندرية – مصر ، 1998م ، ص191 .

1) المراجعة المستندية:

تبدأ مهام المراجع الخارجي بدراسة السجلات المحاسبية عن طريق القيام بالمراجعة المستندية التي تتضمن:

أ- التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ب-التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر تخص المنشأة فقط وبالتالي فان الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة لا تتضمن إلا العمليات التي تؤثر على المنشأة وتتعلق بها وبالتالي فان مهمة المراجع التحقق من مدى صدق التبويب الإحصائي للبيانات المالية على مستوى المنشأة كوحدة مستقلة وبالتالي يؤدي بدوره إلى صدق السجلات والدفاتر محاسبياً.

جـ- التحقق من أن جميع العمليات المثبتة بالدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة ومعتمدة من قبل المسئولين سواء أكانت خارجية أو داخلية وتعتبر بذلك قرينة على سلامة العمليات المالية المثبتة بالدفاتر والسجلات ، وبالتالي مهمة المراجع هي جمع القرائن للحكم على سلامة العمليات المالية ودقتها.

ولهذا فان المراجعة المستندية تتضمن فحص مستندات العمليات المختلفة من حيث توافر أركانها القانونية والموضوعية وصحة اعتمادها وخاصة مستندات الصرف .

د- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للعمليات المالية ، وهذا ما يطلق عليه صحة التبويب الإحصائي على مستوى حسابات دفتر أو دفاتر الأستاذ.

هـ- فحص أنظمة الرقابة الداخلية ، والحكم على مدى فاعليتها باعتبارها احد أدلة الإثبات في عملية المراجعة .

أن دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق هدفين.

الهدف الأول :تحديد نطاق عملية المراجعة.

والهدف الثاني: الوقوف على نقاط الضعف بها وبالتالي العمل على تدعيمها وبذلك تنخفض إلى حد كبير احتمالات الغش والتزوير والاختلاس لان من بين

مهام المراجع الخارجي اكتشاف ما يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش أو تزوير كما قد تنخفض كذلك عن طريق سد الثغرات التي توجد بأنظمة الرقابة الداخلية.

وأخيراً فالمراجعة المستندية تتخذ كأساس أو نقطة انطلاق لمراجعة القوائم المالية الختامية حيث ومن خلال ما سبق تعتبر وسيلة يعتمد عليها المراجع الخارجي في التأكد من سلامة البيانات التي تتكون منها هذه القوائم وسلامة هذه البيانات تعني إلى حد كبير سلامة هذه القوائم .

2) المراجعة الفنية (مراجعة القوائم المالية):

وتعتبر هذه العلمية الحلقة الأخيرة في إجراءات المراجعة التي تنتهي بإعداد التقرير وتعني المراجعة الفنية فحص القوائم المالية الختامية لقياس مدى سلامتها وصحتها في التعبير عن النتائج الحقيقية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية محل الفحص والمركز المالي في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ذاتها ، وتهدف المراجعة الفنية إلى :

أ- التحقق من مدى مطابقة الإجراءات المحاسبية التي اتخذت كأساس لإعداد القوائم المالية الختامية للمبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها والتي تكون فيما بينها الإطار العام للنظرية المحاسبية سواء في مجال قياس نتيجة النشاط أو في مجال إظهار المركز المالي للمنشأة وتقويم الأصول والخصوم ومن ثم فانه يتضح أن المراجعة الفنية تتطلب التحقق من سلامة التطبيق العملي لقواعد النظرية المحاسبية في إعداد القوائم المالية الختامية .

ب- التحقق من أصول وخصوم المنشأة التي تجمعها قائمة المركز المالي.

جـ- مراعاة الناحية الشكلية التي يتطلبها القانون بصدد إعداد القوائم المالية الختامية .

د- كما تتضمن المراجعة الفنية قيام المراجع الخارجي ببعض الإجراءات الفنية للتحقق من وجود وملكية المنشأة لأصولها المختلفة والتحقق من قيم الالتزامات التي على المنشأة. [74]

المطلب الثاني: الدور الاجتماعي للمراجعة الخارجية

أولاً: الحاجة إلى المراجعة الخارجية:

مما لا شك فيه أن المراجعة الخارجية لم تكن لتوجد ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بمفاهيم المراجعة حيث حددت فيه أربع حالات تخلق الطلب على خدمات المراجعة الخارجية:

1- التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات (إدارة المشروع) ومن يستخدمونها (الملاك ، الدائنين ، أو أي طرف ثالث بمنأى عن الإدارة) .
2- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات لمتخذي القرارات.
3- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.
4- العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات بشكل مباشر وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

معنى هذا انه إذا كان هناك تعارضاً بين الملاك والدائنين والمجموعات الأخرى التي تستخدمها من ناحية وإدارة المشروع من ناحية أخرى فان هذه القوائم المالية ستكون متحيزة ، علاوة على ذلك فحيث أن المعلومات التي تشمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية وطالما أن مستخدمي المعلومات غالباً تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة لمراجعة القوائم المالية ،ويتم القيام بها للأسباب التالية:

74- د/ محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية مصر ، 2001 م ، ص166- 168 .

1- احتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسئولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية . ويعد المراجع الخارجي هو الشخص الملائم للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها:

- انه يتوافر لديه المعرفة الكافية والخبرة اللازمة للقيامة بهذه الوظيفة.
- ويسمح له القانون بفحص الدفاتر والسجلات اللازمة وتجميع الأدلة والقرائن الكافية .
- كما انه يتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارة المشروع محل المراجعة لأنه ليس موظفاً بهذا المشروع.

ويعتمد المستثمرون أيضاً على المراجع الخارجي ،ففي السنوات الأخيرة من القرن التاسع عشر والسنوات الأولى من القرن العشرين كان المديرون والملاك يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الحالات كان الملاك هم المديرون ولكن في وقتنا الحاضر ظهر انفصال الملكية عن الإدارة (الملكية الغائبة)نتيجة لتشتت الملكية للمشروعات بين عدد كبير جداً من الملاك (المساهمين) فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات المشروع . ومن ثم فان شخص ما واجب أن يقوم بوظيفة المراجعة نيابة عنهم ، طالما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة فإنهم يصفون المراجع الخارجي بأنه الحارس على سلامة وعدالة القوائم المالية.

2- نظرية الوكالة agency theory :

تشرح نظرية الوكالة جانباً آخر من الطلب على المراجعة الخارجية فهذه النظرية تضيف أن المدراء وملاك المشروع يرغبون في المصداقية التي تضفيها عملية المراجعة الخارجية على بيانات القوائم المالية ، وقد ذكرنا حاجة الملاك وهي واضحة للعيان أما طلب المديرين على المراجعة الخارجية ورغبتهم في إجرائها فإنما ينشى في حقيقة الأمر أن المديرين وكلاء عن الملاك ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهدافه المختلفة . وطبقاً لنظرية الوكالة فان

هذا الوضع يضع تعارضاً بين الملاك والمديرين ، وقد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض والملحوظ بتخفيض مكافئات المديرين.

ويعمل المديرين على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي مستقل ، وبناء على ذلك سيكون لدى الملاك حافز اقل لتخفيض مكافئات المديرين بالمشروع وتخفيض درجة عدم الثقة للملاك بوكالة المديرين.

فمثلاً يهتم الملاك بالربحية الطويلة الأجل والنمو المستمر في حصة المشروع في السوق ومقدرته على الوفاء بالتزاماته ، في حين أن مديري المشروع يهتمون بتعظيم الربح السنوي حيث تحتسب على أساسه مكافآتهم . لذلك يستخدم المديرون سياسات معينة من شأنها زيادة ربح السنة على حساب الربحية طويلة الأجل مثل تسجيل إيرادات لم يتم التحقق منها بعد ، بناء على ذلك يقوم الملاك بتخفيض المكافئات السنوية أو إلغائها بالكامل ومن ثم يطلب المديرون إخضاع القوائم المالية للمراجعة الخارجية من قبل المراجع الخارجي فان هذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتسجيل إيرادات غير محققة وان المديرين يقومون بواجباتهم على الوجه المرضي ونتيجة لذلك لا يتم تغيير خطة المكافئات السنوية.

3- نظرية التحفيزية: The motivation Theory

يوجد اعتقاد لدى البعض أن المراجعة الخارجية بالإضافة إلى كونها تمنح المصداقية للقوائم المالية فإنها تضيف قيمه أيضا لما تشمل عليه هذه القوائم من معلومات نتيجة للاعتبارات التحفيزية طبقا لهذا الاعتقاد فان القائمين على إعداد القوائم المالية يكون لديهم حافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لا نهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للمراجعة الخارجية وبناء على ذلك فان المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية على الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق بشكل قاطع ، إلا انه يوجد اعتقاد غريزي لدى البعض بان العلم بخضوع القوائم المالية للمراجعة الخارجية يمنع إعداد قوائم مالية مضللة أو غير سليمة.

ثانياً: الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية:

المراجع القانوني المستقل هو الشخص المرخص له من قبل الدولة بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بصفة مستقلة وعلى أساس تعاقدي في مكاتب أو شركة أشخاص وهما الشكلان الشائعان في العالم العربي والغربي خاصة الدول الغربية تأخذ مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية شكل شركات مهنية مساهمة جميع المساهمين فيها محاسبون ومراجعون قانونيون تقدم هذه المكاتب للجمهور العديد من الخدمات من بينها خدمات المراجعة الخارجية والخدمات الضريبية والاستشارات الإدارية والمالية والخدمات المحاسبية نعرض باختصار لكل ما يلي:

1- خدمات المراجعة الخارجية:

تعتبر خدمات المراجعة الخارجية هي النوع الرئيسي من الخدمات التي تقدمها كثير من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بالنظر للوقت المستنفذ فيها والإيراد المحقق منها ، وتهدف معظم عمليات المراجعة الخارجية التي يقوم بها المراجع الخارجي إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية الختامية وتتم عملية المراجعة الخارجية تلبية لطلب الإدارة والمستخدمين والدائنين والحكومة...الخ.

2- الخدمات الضريبية:

يدرك معظم دارسي المحاسبة مدى الحاجة لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح والقوانين الضريبية ، وتعد هذه الخدمة كامتداد طبيعياً للخدمات التي يقوم بها المراجع الخارجي لان كثير من الطرق المستخدمة لتحديد صافي الدخل الذي تظهره القوائم المالية الختامية هي تقريباً نفس الطرق المتبعة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة هذا بالإضافة إلى مساعدة المراجع القانوني لعملائه في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور القانونية المتعلقة بالضرائب .

3- خدمات الاستشارات الإدارية والمالية:

يتحدد نطاق هذه الخدمات بكل ما يقدمه المراجع الخارجي من خدمات بخلاف خدمات المراجعة الخارجية والخدمات الضريبية والخدمات المحاسبية ومن أمثلة هذه الخدمات دراسة وتقييم نظم المحاسبة الآلية بالمشروع . ومراجعة النظام المحاسبي والإداري والدراسات التسويقية ودراسة الجدوى الاقتصادية والتخطيط المالي ووضع الموازنات.

فإذا كان مكتب المراجعة يقدم خدمة الاستشارات الإدارية والمالية وخدمة المراجعة الخارجية في نفس الوقت لعميل ما ، فانه يثار تساؤل على مدى تأثير هذا على استقلالية المراجع الخارجي؟

هذا التساؤل لم يحسم حتى وقتنا الحاضر ، إلا أن معظم المحاسبين والمراجعين والقانونيين يعتقدون في الوقت الحاضر أن تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية والمالية لا يتعارض مع تقديم خدمات المراجعة الخارجية ، وذلك إذا توقف دور المراجع الخارجي عند إسداء النصح وتقديم المشورة دون أن يتخذ أي قرارات نيابة عن عميلة.

4- الخدمات المحاسبية:

تقوم معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بتقديم العديد من الخدمات المحاسبية لعملائها ، وبصفة خاصة العملاء الذين تتميز أعمالهم بصغر الحجم حيث لا يتوافر لديهم الإفراد المؤهلين لامساك الدفاتر وإعداد القوائم المالية الختامية دون مراجعتها وإبداء أي رأي عن مدى عدالة هذه القوائم المالية أو يقدم أي ضمان بصددها.

ثالثاً: حدود المراجعة الخارجية:

لا يعتبر القيام بالمراجعة الخارجية ضماناً بان القوائم المالية الختامية دقيقة أو مضبوطة وذلك لعدة أسباب هي:

أ- يتم التوصل إلى كثير من الاستنتاجات الخاصة بالمراجعة الخارجية على أساس فحص عينة من الأدلة ، حيث تكون بعض القيم النقدية الظاهرة في القوائم

المالية الختامية المؤيدة بالألف أو ربما بالملايين ومستندات مثل الشيكات المدفوعة أو أمر البيع , والفواتير ... الخ , والمراجعة الخارجية كغيرها من الخدمات المهنية تؤدي في ظل قيود تكلفة وزمن معين ، وهذا يتطلب فحص عينة من الأدلة المؤيدة للقيم النقدية ويمكن لهذه العينات أن تصمم علمياً لتقديم درجات كبيرة من الثقة ورغم ذلك فان الاستنتاجات المشتقة من فحص عينة من الأدلة المتاحة معرضة بالضرورة لظروف عدم التأكد .

ب- إن بعض المعلومات التي تحويها القوائم يلزم بالضرورة تجميعها عن طريق الاستفسار من الإدارة سواء شفهياً أو كتابياً ، مثل التقديرات المتعلقة بإمكانية تحصيل حسابات العملاء وعلى الرغم من أن المراجع الخارجي يستطيع أن يحصل على أدلة تؤيد أو تنفي مزاعم الإدارة في هذا الصدد إلا انه في بعض الحالات قد يكون من الضروري الاعتماد بدرجة كبيرة على ما تقدمه الإدارة من معلومات فإذا كانت الإدارة ينقصها الأمانة فقد يتوصل المراجع الخارجي إلى استنتاجات غير سليمة عن مدى عدالة القوائم المالية ، ويعد هذا من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة الخارجية .

جـ- مظاهر وأوجه ضعف العنصر البشري مثل الإرهاق من كثرة العمل وعدم الاهتمام والنسيان وغيرها ، قد تدفع المراجع الخارجي للإغفال أو التغاضي عن الأدلة الملائمة أو فحص النوع الخطأ من الأدلة ،أو اشتقاق استنتاجات غير سليمة عن الأدلة التي تم فحصها ويعد أيضا من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة الخارجية.[75]

المطلب الثالث: آداب وسلوك مهنة المراجعة ومسؤوليات المراجع الخارجي:

أولاً: آداب وسلوك مهنة المراجعة:

يمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية وتنطوي الآداب والسلوك ضمناً على اختيار الذات

75- محمد هادي العدناني ، مرجع سبق ذكره ، ص28- 32 .

لمعايير الصواب والخطأ . وتعبر فقرة (معايير الصواب والخطأ) عن أن محور الأخلاقيات (الآداب والسلوك) يتركز في وضع قواعد أو مقاييس أو معايير الصواب وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة ونظراً لكون المراجع الخارجي مسئولاً أمام الجمهور, وعليه فانه يجب أن يلتزم بمعايير السلوك التي تدعم الاستقلالية والحيادية ورقي الخلق والموضوعية ويجب أن يحافظ المراجع كذلك على سرية العلاقة بينه وبين كل عميل كما يجب أن يأخذ على نفسه مسؤولية أداء مهامه المختلفة بكفاءة مهنية مرتفعة وبالإضافة إلى هذه المسؤوليات يكون المراجع الخارجي مسئولا عن المحافظة على وتنمية العلاقة الطيبة بينه وبين الآخرين أعضاء مهنة المحاسبة وكذلك السعي دائماً إلى رفع مستوى مركز المهنة وسمعتها اجتماعياً وفنياً وخلقياً.

ولذلك تتوقع المهنة التزام المراجع الخارجي بمعايير تساهم في تطوير تلك العلاقات وتنمية واحترام الجمهور لمكانته في المجتمع ، وعلى ضوء ذلك يمكننا القول أن وضع معايير الآداب وسلوك المهنة ما هو إلا تحقيقاً لشعور المهنيين بالحب الذكي للذات (intelligent selfishness) ويعني ذلك أن قبول أعضاء المهنة بالالتزام بمعايير الآداب والسلوك يرجع إلى اقتناعهم الذاتي (بناء على حكمهم) بالمنافع التي قد تعود عليهم ،ويقول آخر أن قبول هذه القيود المهنية سيؤدي إلى تخفيف المنافع المادية المتاحة للمهني خلال الأمد القصير وفي نفس الوقت سترتفع منافعه المادية والمنافع الأخرى خلال الأمد الطويل.[76]

ومن خلال المحاولات التي بذلها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين والمجموعات المهنية الأخرى للمحاسبين على المستوى المحلي والقومي في الولايات المتحدة فقد صدر دليل لقواعد السلوك المهني ، ولقد تم تطوير هذا الدليل على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية.

76- وليم توماس+ هنري امرسون ،المراجعة بين النظرية والتطبيق الجزء الأول تعريب احمد حامد حجاج دار المريخ ، السعودية ، 2007 م، ص165- 166 .

وفي المرحلة الأخيرة لتطوير هذا الدليل عام 1973م أضيف قسم خاص لمفاهيم قواعد آداب وسلوك المهنة ، وهو جزء فلسفي يناقش المبادئ والمفاهيم التي تقوم عليها قواعد السلوك المهني بحيث يجب النظر إلى ما وراء تلك القواعد وما تستهدف إلى تحقيقه.

ومن أهم الأقسام القسم الذي يعتبر الجزء الفلسفي في هذا الدليل والذي تم قبوله في جميع مزاولي المهنة ، ولقد تضمن هذا القسم خمسة مفاهيم أو مبادئ أخلاقية هي:

1- **الاستقلالية والنزاهة والموضوعية**: ويتكون هذا المبدأ من الآتي:

أ) **الاستقلالية**: ومعنى ذلك ضرورة تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية للمشروع , فعلى سبيل المثال فان الأمور التالية تضعّف هذا الاستقلال .

- إذا كان للمراجع مصالح مادية مباشرة أو غير مباشرة داخل المشروع أو يكون له استثمارات في أسهم أو قروض ويستثنى من ذلك حالات المنشآت المالية في حالة القروض التي يحصل عليها المراجع باستخدام إجراءات الائتمان العادية والقروض العقارية بضمان أو إنها لم تكن لها أهمية نسبية فإن ذلك لا يعتبر إضعافا لمبدأ الاستقلال.
- أن يكون للمراجع علاقة تعاقدية مع المشروع الذي يراجع حساباته بأي صوره كأحد العاملين أو المديرين به أو تربطه بالمشروع أي عقود للوكالة.

ب) **النزاهة والموضوعية**: أي يتعين على المراجع ألا يسيء في رفض الحقائق وعندما يبدي رأيه في مجالات الضرائب والخدمات الإدارية عليه أن يقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين ومن الملاحظ أن معيار الاستقلال من معايير المراجعة الخارجية كمعيار من المعايير العامة أو الشخصية .

2- القدرة والمعايير الفنية:

أ) **القدرة** : ويعني ذلك أنه على المراجع إلا يقبل مراجعة إحدى المنشات والتي يشعر بأنه لن يستطيع إكمال عمليات المراجعة وإبداء الرأي وبالكفاءة المهنية المناسبة.

ب)**معايير المراجعة**: ويعني ذلك انه يتعين على المراجع المهني إلا يسمح بان يقرن اسمه بالقوائم المالية لإحدى المنشات إلا إذا كان ذلك متمشياً مع معايير المراجعة المتعارف عليها والممكن تطبيقها والتي تصدر عن المجمع ومن الملاحظ أن قوائم إجراءات المراجعة والتي تصدرها لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع تعتبر استخدام هذه القاعدة تفسير لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

جـ) المبادئ المحاسبية: يتعين على المراجع أن لا يبدي الرأي عما إذا كانت القوائم المالية الختامية للمشروع قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإذا كانت تلك القوائم تحتوي على خروج عن تطبيق أي من هذه المبادئ التي تصدرها الجهات المختصة . ويكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية ككل وإلا فيجب أن يذكر بان هذا الخروج يرجع إلى ظروف غير عادية ، وعليه أيضا أن يبين في تقريره ذلك الخروج (المخالفة) والآثار المترتبة على ذلك والأسباب التي تجعل تطبيق المبادئ المحاسبية والتمشي معها سيؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية للحقائق المطلوبة وجعلها لا تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة صادقة وسليمة.

د) التنبؤ: يتعين على المراجع أن لا يقرن اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقد بان المراجع يؤكد بإمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.

3- المسؤوليات تجاه العملاء:

وتتضمن هذه المسؤوليات مجموعة قواعد السلوك المهنية وهي:

أ) **المحافظة على سرية بيانات العميل**: أي يتعين على المراجع عدم الإفصاح عن أي معلومات سرية تم الحصول عليها خلال الأداء المهني إلا بموافقة ورضا العميل.

ب) **الأتعاب المشروطة والاتفاقية**: ومعنى ذلك أن الخدمات المهنية يجب إلا تؤدي تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أي أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة أو أن الأتعاب تكون مشروطة بنتائج الخدمات المهنية ذاتها. ولكن مهما يكن فان أتعاب المراجع ربما تختلف تبعاً لدرجة تعقيد وصعوبة الخدمة المؤداة ، والأتعاب لا تعتبر مشروطة إذا تم تحديدها بواسطة المحكمة أو سلطة عامة أخرى – كما في حالات الضرائب – حيث تتحدد على أساس نتائج الإجراءات القضائية أو نتائج الأجهزة الحكومية.

4- المسؤوليات تجاه الزملاء:

ويتضمن هذا المبدأ الجوانب التالية:

أ- **المراجعة أو التعدي على حقوق الغير**: ومعنى ذلك عدم قيام المراجع بمزاحمة زميله بان يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل وذلك فيما عدا:

- قد يستجيب لأداء خدمات مهنية عندما يطلب منه ذلك ، ولكن عندما يطلب منه أداء خدمة مهنية في موضوعات محاسبية أو مشاكل مراجعة الحسابات من إحدى العملاء لدى زميل له في المهنة فعليه أولاً الاتصال بهذا الزميل لكي يتأكد من أن هذا الزميل على إلمام بكل هذه الحقائق ثم بعد ذلك يقرر قبول أو عدم قبول ذلك.
- إذا طلب منه إبداء الرأي في قوائم مالية مجمعة والتي تشمل على قوائم الفروع أو شركات أخرى تم مراجعتها بواسطة آخرين فانه قد يصر على مراجعة أي من هذه القوائم الفرعية والتي تكون في اعتقاده ضرورية لضمان إبداء الرأي على القوائم المجمعة .

- وإذا قبل المراجع أداء خدمات مهنية محددة من خلال توصية زميل له فانه سوف لا يقبل أداء أية خدمات أخرى خلاف تلك المحددة في الاتفاق الأول إلا بعد الرجوع إلى هذا الزميل ، وكذلك فانه يتعين عليه إلا يسعى من خلال مناقشاته مع العميل في الحصول على اتفاق بتأدية خدمات أخرى إضافية خلاف ما ورد بالاتفاق الأول.

ب- **عروض التوظيف**: أي يتعين على المراجع عدم القيام بتقديم عروض – بطريقة مباشرة أو غير مباشرة – توظيف احد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون إخبار الزميل أولاً . وهذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف ومن خلال التقدم نتيجة إعلان عام عن شغل تلك الوظائف.

5- المسؤوليات والأعمال الأخرى:

ويتضمن المبدأ ما يلي:

أ- **الأعمال المخلة والمعيبة**: يتعين على المراجع عدم القيام بأي عمل يعتبر مخلاً بقواعد السلوك المهني أو يعتبر مخلا بالمهنة ككل.

ب- **الإعلان**: لا يجوز لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعاً .

جـ- **العمولات** : يتعين على المراجع إلا يسدد أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض ولا يشمل ذلك المدفوعات لشراء مكاتب المراجعة أو مدفوعات الإحالة إلى التقاعد التي تسدد إلى مزاولي المهنة السابقين.

د- **الوظائف التنافسية أو المتعارضة**: ويعني ذلك أن مزاولي المهنة يتعين عليهم عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية أو في دور كأحد المسئولين في تدعيم وتحسين المهنة.

هـ- **شكل مكتب المراجعة واسمه**: يمكن لمزاول المهنة مزاولة مهنته سواء كمالك أو احد العاملين في مكتب المراجعة ، وذلك على أن يتخذ المكتب شكل المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص أو المنشآت التي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحدد لخصائصها.

وللمراجع إلا يزاول المهنة تحت أي اسم يشمل على أسماء وهمية توضح التخصص أو يضلل فيما يتعلق بشكل الملكية في المكتب ، ومهما يكن يمكن استخدام اسم واحد أو أكثر من المراجعين القدامى بالمكتب (الشركاء أو المساهمين) ضمن اسم المكتب الحالي الذي يزاول المهنة كامتداد لعملهم. [77]

ثانياً: مسؤوليات المراجع الخارجي:

لقد تعددت الآراء بصدد تبويب مسؤوليات المراجع الخارجي والأطراف التي يكون مسئولا أمامها في كل نوع من أنواع هذه المسؤوليات ومن بين هذه الآراء رأي لـ(Arsens A.A) يقول بان مسؤولية المراجع الخارجي يمكن بتبويبها إلى:

1- مسؤولية المراجع الخارجي تجاه العميل.

2- مسؤولية المراجع الخارجي تجاه طرف ثالث.

3- مسؤولية المراجع الخارجي مسؤولية جنائية.

وفي رأي آخر يتم تبويب المسؤولية القانونية للمراجع وفقاً لعاملين أولهما قرب الطرف الذي يكون المراجع الخارجي مسئولا أمامه وثانيهما القوانين والإجراءات التي تستند إليها هذه المسؤولية ومن حيث العامل الأول يمكن القول بان الأطراف المرتبطة بالمسؤولية تتكون من مجموعتين:

1- العملاء أي المشروعات التي يتم مراجعة حساباتها.

2- طرف ثالث والذي لا يكون احد أطراف العقد الذي يوقع بين العميل والمراجع الخارجي.

77- علي عبد الوهاب + محمد سمير الصبان ، المراجعة الخارجية , الدار الجامعية الإسكندرية ، 2000 ، ص143- 148 .

أما من حيث العامل الثاني، فانه يمكن تقسيم المسؤولية إلى مجموعتين الأولى تعتمد على القواعد القانونية العامة والثانية تعتمد على التشريعات والقوانين القائمة في مجتمع ما وبالإضافة إلى المسؤوليات الجنائية للمراجع الخارجي والتي يحكمها ولا شك القوانين السائدة في وقت معين وزمان محدد ومن ثم فان الآراء التي تناولت مسؤولية المراجع الخارجي ، أظهرت بأنه يمكن التمييز بين الأنواع التالية:

1) مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه العميل:
2) المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي تجاه طرف ثالث في ظل قواعد القانون العام.
3) المسؤولية الجنائية للمراجع تجاه طرف ثالث في ظل التشريعات القانونية والقوانين السائدة.[78]

1) المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تجاه العميل:

أغلب القضايا المرفوعة ضد المراجع في ظل القانون العام قضايا مرفوعة من عملاء المراجعة ومن أهم أسبابها فشل المراجع في أداء الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة في التاريخ المتفق عليه أو انسحاب المراجع في مرحلة غير مناسبة أثناء مهمة المراجعة أو فشل المراجع في اكتشاف تزوير أدى إلى سرقة بعض الأصول أو إخلال المراجع بمبدأ سرية بيانات العميل.

وعادة تتحدد العلاقة بين العميل والمراجع من خلال ما يسمى (بخطاب التعاقد) يوضح شروط المشاركة في العقد بعناية وفي أغلب الدعاوي القضائية يركز دفاع المراجع على إقناع المحكمة بالتزام المراجع بالعناية الواجبة التي ترجع بدورها إلى أللالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في أداء مهامه وغالباً في مثل هذه الدعاوي أن يستعين الدفاع عن المراجع بشهادة خبير والتي تكون غالباً شهادة مراجع آخر يبدي فيها رأيه عما إذا كان المراجع

78- محمد هادي العدناني , مرجع سبق ذكره , ص75 .

المدعى عليه قد التزم بمعايير المراجعة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وبالنسبة للمسؤوليات التعاقدية للمراجع تجاه عميله فهي قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو ضمنية فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرة بينما تكمن المسؤوليات الضمنة في مسؤوليات المراجع القانونية عن الإهمال.

على سبيل المثال يكون المراجع ملتزماً في أداء مهمته على نحو لا يعتريه الغش أو الإهمال.ومن ناحية أخرى هناك مسؤوليات تعاقدية ضمنية أيضا للعميل تجاه المراجع تتمثل في التزام العميل بعدم التدخل في أعمال المراجعة بما يقيد حرية حركة المراجع في تنفيذ العقد.(79)

2) مسؤولية المراجع الخارجي تجاه طرف ثالث:

أولا: في ظل القانون العام :

يكون المراجع مسئولا في ضل القانون العام أمام الطرف الثالث عن الغش والإهمال عندما يكون طرفاً مستفيداً نص عليه عقد الاتفاق المبرم مع العميل وقد عدل مضمون تعريف الطرف الثالث ليشمل على هؤلاء الذين يمكن للمراجع بدرجة معقولة توقع استخدامهم للقوائم المالية التي قام بفحصها ، وبذلك يكون المراجع مسئولا عن إهماله العادي أمام طرف ثالثا معروفاً له وأخر كان يجب على المراجع التنبؤ باحتمال استخدامه للقوائم المالية .

أما بالنسبة للغش المتعمد فما يزال المراجع مسئولا أمام الطرف الثالث بصرف النظر عما إذا كان الطرف المستهدف من خدمات المراجع أو لا بشرط أن يتبين اعتماده بدرجة معقولة في اتخاذ قراراته على القوائم المالية التي فحصها المراجع وفيما يلي عناصر الغش المتعمد كما ورد في القانون العام.

---

79 ـ عبد الفتاح الصحن + حسن أحمد عبيد + شريفة حسن , أسس المراجعة الخارجية المكتب الجامعي الإسكندرية مصر ، 2007 م، ص63-64.

أ) تحوير المدعى عليه (المراجع) للحقائق العامة.

ب) المعرفة بتزوير الحقائق ، وهذا ما يعرف بالخداع والاحتيال.

جـ) حث المدعي على الاعتماد على المعلومات المزورة.

د) إمكانية تبرير اعتماد المدعي على المعلومات المزورة.[80]

ثانياً: في التشريعات السائدة :

لقد تحول المستخدم الأخير للقوائم المالية التي يتم مراجعتها خلال الأعوام الأخيرة من مالك للمشروع إلى رجال البنوك والدائنين ثم أخيرا جمهور المستثمرين ولحماية هذه المجموعة العريضة من المستثمرين الذين يعانون من الخسائر في أسواق الأوراق المالية.

فلقد حاولت الكثير من الدول إصدار العديد من اللوائح والقواعد في هذا الصدد ومن ناحية أخرى فان دساتير مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية في مختلف دول العالم قد أوضحت الضمانات الواجب توافرها في الأداء المهني للمراجع الخارجي ، بما يضيف الثقة على رأي المراجع عن القوائم المالية محل المراجعة بما يساعد مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستخدمين الخارجيين في تقييم جودة المعلومات المالية.[81]

2- المسؤولية الجنائية للمراجع:

تنطوي معظم القضايا المرفوعة ضد المراجعين على تعويض المدعي عن قيمة الخسائر الناتجة عن المسؤولية المدنية ، أما المسؤولية الجنائية فهي تنشأ عندما يكون الفعل موجهاً ضد المجتمع ، وهناك بعض النصوص في قوانين عام 1933و 1934م للهيئة الأمريكية لتداول الأوراق المالية ، وكذلك قانون الضرائب الأمريكي

80- وليم توماس + هنري امرسون،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الجزء الأول تعريب احمد حامد حجاج دار المريخ ، السعودية ، 2007 ، ص223

81- محمد هادي العدناني ، مرجع سبق ذكره ، ص81.

يتعرض من يقدمها لمسؤوليات جنائية وكلها تتعلق بنية التعمد والغش والاحتيال.

والمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية يتعرض فيها من يقترف الأفعال المتعلقة بالغش والاحتيال بالغرامة المادية أو السجن أو كليهما.[82]

وقد حددت بعض الدول قوانين العقوبة بالحبس مدة لا تقل عن سنتين أو بغرامة لأتقل عن ألفين دولار ولا تزيد عن عشرة ألاف دولار يتحملها المخالف شخصياً أو بكلاً هاتين العقوبتين كل من قام بالأعمال التالية:

- كل ما اثبت عمداً في نشرة إصدار الأسهم والسندات بيانات كاذبة أو مخالفة لإحكام القانون ولائحته التنفيذية وكل من يوقع تلك النشرات تنفيذاً لهذه الأحكام .
- إذا صادق المراجع القانوني على توزيع أرباح أو فوائد على خلاف أحكام القانون أو نظام الشركة.
- كل مراجع قانوني وكل من يعمل في مكتبة تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو اخفي عمداً وقائع جوهرية أو اغفل هذه الوقائع في التقرير

الذي يقدمه للجمعية العمومية وفقاً لأحكام القانون.

- كل من زور في سجلات المشروع أو اعد أو عرض تقارير على الجمعية العمومية تضمنت بيانات كاذبة غير صحيحة كان من شأنها التأثير على قرارات الجمعية.

ويلاحظ أن الجرائم السابقة يشترط فيها ضرورة توافر شرط التعمد من قبل المراجع الخارجي.

ـ يعاقب بالحبس كل من حرض أو ساعد أي ممول أو مشروع على التهرب من أداء الضريبة المنصوص عليها في قانون الضرائب كلها أو بعضها ويقضي في حالة الحكم بالإدانة بتعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة

82- عبد الفتاح الصحن + حسن أحمد عبيد + شريفة حسن ،أسس المراجعة الخارجية ، مرجع سبق ذكره ، ص67

المستحقة ويكون المحكوم عليه متضامناً مع الممول أو المشروع في أداء الضريبة المستحقة والتي يتم أداؤها لمصلحة الضرائب نتيجة للجريمة.

ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة المستفيدين من خدمات المراجعة القانونية ومزاولي المهنة في الآراء التي يبديها مزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة وعدالة مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) وأي خدمات إدارية أو استشارية أخرى.

ومن ناحية أخرى نود الإشارة أن المراجع الخارجي قد يكون مسئولا جنائياً إذا ما زاول أي فعل يعاقب عليه قانون العقوبات باعتباره احد أفراد المجتمع.

هذا بطبيعة الحال بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية التي تحتمها الممارسة المهنية.[83]

.

83- محمد هادي العدناني ، مرجع سبق ذكره ، ص85

المبحث الثاني : أساسيات المراجعةالخارجية:

نتناول في هذا المبحث القواعد الشاملة للمراجعة الخارجية باعتبار أن هذه القواعد تمثل مبادئ أساسية للمراجعة الخارجية تعتمد عليها الممارسة العملية لمهنة المراجعة سواء على مستوى مكاتب ومؤسسات المراجعة الخاصة أو على مستوى الأجهزة الحكومية المنوط بها عملية المراجعة من الدولة وسوف يتم الاسترشاد في هذا المجال بقواعد وفروض ومعايير المراجعة العملية والعلمية الصادرة عن بعض الهيئات والجمعيات العلمية في السبعينات والثمانينات من القرن العشرين الماضي ومن أهمها مكتب المحاسبة العام الأمريكي (B.A.O) ومجمع المحاسبين المعتمدين الأمريكي (A.I.C.P.A) واتحاد المحاسبين الدولي (I.F.A.C) والذي تقع على عاتقه مسؤولية إصدار قواعد المراجعة لكافة دول العالم ولجنة معايير المحاسبة المالية (F.A.S.B) وكذلك القواعد التي أخذت بها بعض الأجهزة الحكومية للرقابة والمراجعة

المطلب الأول: قواعد المراجعة الخارجية:

تتمثل القواعد العامة للمراجعة الأساس الذي تقوم عليه هذه العملية والإطار العام الذي يجب أن يلتزم به كل من يعمل في مجال هذه المهنة الهامة والحساسة في نفس الوقت .ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذه القواعد على أنها معايير لعملية المراجعة مطلوب مراعاتها والالتزام بها حتى تحقق هذه العملية أهدافها وتتضمن هذه القواعد مجموعتين:

المجموعة الأولى : قواعد عامة تخص كل من شخصية المراجع ومؤسسة أو مكتب المراجعة أي أنها قواعد مشتركة بينهما.

المجموعة الثانية: قواعد عامة تخص مؤسسة المراجعة فقط سواء أكانت مؤسسات خاصة أو مؤسسات حكومية .

وتشتمل قواعد عامة متعددة ضرورية لتنفيذ عمل المراجعة بكفاءة وفاعلية حيث يجب مراعاتها والالتزام بها.

المجموعة الأولى: وتتضمن هذه القواعد العامة المشتركة بين المراجع والمؤسسة أو مكتب المراجعة سواء أكانت خاصة أو حكومية وهي:

الكفاءة المهنية اللازمة – الاستقلال والحياد والعناية المهنية .

القاعدة الأولى: الكفاءة المهنية اللازمة:

مما لا شك فيه أن الكفاءة المهنية تعتبر من القواعد الهامة التي يجب مراعاتها ويجب أن تتوفر في كل من شخص المراجع ، وكذلك مؤسسة المراجعة سواء أكانت مكاتب متخصصة أو في شكل أجهزة حكومية عامة كالجهاز المركزي للمحاسبة.

ومن الطبيعي صعوبة توافر خصائص الكفاءة المهنية الكاملة في شخص المراجع منفرداً لذلك ينبغي توافر هذه الخصائص في فريق المراجعين اللذين سيتولون مهام المراجعة في وحدة أو مؤسسة اقتصادية معينة سواء قامت بهذه المهمة مؤسسة خاصة للمراجعة (مكتب مراجعة قانوني خاص) أو جهاز رقابي حكومي عام.

وتدور هذه الخصائص بالنسبة للكفاءة المهنية اللازمة والمتكاملة حول العناصر التالية:

- تعدد مجالات الكفاءة المهنية.
- اختلاف أنواع هذه الكفاءات.
- مدى عمق هذه الكفاءة المهنية ومدى الحاجة إلى ذلك.

وفي شروط الكفاءة التأهيل العلمي – والممارسة العملية – والتطوير والتحديث ومعنى ذلك أن الكفاءة المهنية تستلزم المعرفة العامة والتأهيل العلمي المناسب والخبرة والقدرة المناسبة على حل المشاكل في مجال المهنة والمهارة في أداء العمل.

القاعدة الثانية: الاستقلال والحياد:

أن الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي أو مؤسسة المراجعة الخارجية أو الجهاز الحكومي المنوط بعملية المراجعة يعتبر من أهم القواعد العامة التي يجب

توافرها حتى تتم عملية الفحص والمراجعة بجدية تامة ودون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية ومن ناحية أخرى فان الاستقلال المهني حقيقة وقناعة ذهنية راسخة في نفس المراجع يجب أن يشعر بها بالصورة التي تقنعه بعدم تحيزه بشكل أو بأخر للجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها وقوائمها بل يكون تحيزه بالدرجة الأولى لقواعد وآداب وسلوك المهنة ، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن استقلال وحياد المراجع الخارجي يمثل القاعدة الأساسية التي يقوم عليها مفهوم وأسلوب المراجعة الخارجية.

القاعدة الثالثة: بذل العناية المهنية:

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى معين من مسؤولية الأداء فيجب تحقيقه، وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية .وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المراجع والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبديه من آراء وما يعده من تقارير.

وعلى الرغم من أن الإدارة في المؤسسة التي يتم مراجعتها هي المسئولة الرئيسية عن صحة وكفاية ومضمون وشكل التقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات. إلا أن ذلك لا يعني إعفاء المراجع الخارجي من تلك المسؤولية إذ تقع عليه مسؤولية مهنية ذات طبيعة خاصة كعنصر من عناصر المراجعة بصفة عامة وتدعم هذه المسؤولية ما يجب أن يتمتع به المراجع من مبادئ أخلاقية ومسؤولية اجتماعية يحددها إدراكه لدوره الاجتماعي بصورة عامة لذلك عليه إبراز هذه المسؤولية عند تصميم برامج المراجعة والتدقيق.

المجموعة الثانية: قواعد عامة لمؤسسات ومكاتب وأجهزة المراجعة فقط :

وتتضمن هذه المجموعة القواعد العامة التي تطبق على مؤسسات ومكاتب المراجعة وتمثل خمس قواعد سوف يتم عرضها ولكن قبل عرض هذه القواعد يجب مراعاة النواحي التالية :

1- تحديد المسؤوليات والصلاحيات والإجراءات المتعلقة بالقواعد العامة بما يتناسب مع الواجبات المهنية اللازمة للمراجعة .
2- التوجيه السليم لمختلف المراجعين في مجال نشاط المراجعة من خلال وضع برنامج مراجعة يحقق هذا الهدف .
3- وضع نظام متابعة ومراقبة مستمرة لأداء المراجعين ووضع الضوابط اللازمة لأي أعمال مراجعة روتينية يومية .
4- إعادة النظر في إجراءات المراجعة بشكل دوري للتأكد من استمرارية فعاليتها في مجال تحقيق أهدافها .

والجديد بالذكر أن هذه القواعد العامة والتي تخص مكاتب المراجعة الخاصة وأجهزة المراجعة الحكومية تمثل مجموعة من السياسات والإجراءات العامة في المجالات المختلفة . ومن حق أي مكتب أو مؤسسة مراجعة أن تأخذ بالقواعد الهامة بالنسبة لها والتي تلاءم حجمها وحجم أعمالها ويعني ذلك اختيار ما تراه مناسباً للأخذ بها من هذه القواعد .

ونعرض فيما يلي لأهم السياسات والإجراءات التي تتضمنها هذه القواعد .

القاعدة الأولى تعيين المراجعين والاستفادة من خبراتهم :

تقتضي هذه القاعدة ضرورة الأخذ في الاعتبار سياسات وإجراءات خاصة بتعيين المراجعين من ذوي المؤهلات المناسبة والخبرات المهنية الملائمة لانجاز عملية المراجعة بكفاءة عالية .

ومن أهم هذه السياسات والإجراءات المرتبطة بهذه القاعدة والتي من حق أي مؤسسة أو مكتب مراجعة اختيار وإتباع الملائم منها لظروفه ما يلي :

1- تفويض مسؤولية تعيين المراجعين لبعض الموظفين من ذوي الخبرة في هذا المجال .
2- تحديد مستوى المؤهل الدراسي والعلمي المطلوب للمراجعين المبتدئين .
3- تحديد وسائل تجميع المعلومات الشخصية لكل مراجع مبتدى لاختيار المناسب منها .

4- تحديد أسس الترقية في مؤسسة المراجعة والخبرات العملية والمؤهلات العلمية اللازمة لذلك .
5- تحديد القواعد المهنية اللازمة للمراجعة ، وإحاطة المراجع الجديد بكافة أهداف مؤسسة أو مكتب المراجعة وأسلوب العمل بها مع تعهده بضرورة أللالتزام بها .
6- تحديد السياسات الخاصة بتعيين الأقارب في مؤسسة المراجعة أو لدى العميل.
7- وضع برنامج محدد يتضمن كافة سياسات وإجراءات الاستفادة الكاملة من خبرات المراجعين داخل مؤسسة المراجعة .

القاعدة الثانية تقسيم العمل بين المراجعين ومتابعتهم :

وتتضمن هذه القاعدة مجموعة من الإجراءات والسياسات اللازمة لزيادة فاعلية استخدام المراجعين في مجال الأداء المهني للمهنة ومتابعة هذا الأداء لتحقيق الأهداف المهنية عن طريق بذل مستوى ملائم من العناية المهنية .

وفيما يلي بعض الأمثلة لهذه السياسات والإجراءات في مجال تقسيم العمل بين المراجعين ومتابعتهم . ومن حق أي مؤسسة أو مكتب مراجعة الأخذ بالمناسب من هذه الإجراءات والسياسات بما يتفق مع إمكانياتها ومدى حاجتها لها .

1- إعداد خطة ملائمة لاحتياجات مؤسسة المراجعة توضح العدد اللازم للقيام بكافة الأنشطة اللازمة لمختلف المنشات والشركات التي سيتم مراجعتها .
2- توزيع المؤهلات المهنية المتوفرة على مهام المراجعة .
3- وضع إجراءات لتقييم خبرات المراجعين قبل توزيع المهام عليهم .
4- تعيين مسئول يتولى التنظيم والإشراف على أعضاء فريق المراجعة .
5- التحقق من توافر الخبرات والمؤهلات اللازمة وبالعدد الملائم .
6- وضع خطه لتغيير ونقل المراجعين التابعين لمكتب أو مؤسسة المراجعة بين الشركات والمؤسسات المطلوب مراجعتها كل فترة زمنية مناسبة .

7- التأكد من حسن اختيار المراجعين لأوراق العمل اللازمة من حيث الشكل والمضمون لدعم دليل المراجعة .
8- تحديد نماذج لتسجيل الأنشطة التي يتم تنفيذها في المراجعة خلال الفترة .
9- التأكيد على ضرورة ملائمة برامج المراجعة لنظم الرقابة الداخلية في المنشأة التي تم مراجعتها .
10- توفير المعلومات الهامة للمراجعين عن نتائج المراجعة التي تمت في السنوات السابقة .
11- التأكيد على ضرورة تقديم التقارير والقوائم المالية للمراجعة قبل إعلانها أو تقديمها لأي جهة أو جهاز حكومي .
12- تحديد الإجراءات اللازمة لحل المشاكل الناتجة من اختلاف وجهات النظر بين المراجعين من ناحية وبينهم وبين المنشأة التي يتم مراجعتها من ناحية أخرى ، وتحديد طبيعة الحاجة لأي استشارات من أي جهة لحل أي مشاكل أو للفصل في أي نزاعات تظهر في هذا المجال .

القاعدة الثالثة : التدريب والتطوير المهني وأسس الترقية :

من الأمور الهامة حرص مؤسسة أو مكتب المراجعة على العناية والاهتمام بكفاءة وفاعلية المراجعين المهنيين وضرورة العناية بتنمية قدراتهم وتدريبهم للقيام بالمهام المهنية . ويتم ذلك من خلال مجموعة من السياسات والإجراءات الملائمة في هذا المجال ، والتي من حق مؤسسة أو مكتب المراجعة اختيار المناسب منها وفقاً لإمكانياتها ومدى حاجتها إلى مثل هذه السياسات والإجراءات ومن أهم هذه السياسات والإجراءات :

1- تحديد فترة تأهيل للمراجعين المبتدئين ليتعرفوا عن أسلوب العمل داخل مؤسسة أو مكتب المراجعة وما هي الأهداف المطلوب تحقيقها والتعرف على السياسات المحددة لأداء الأعمال والمهام .
2- أن تكون بداية المراجع الجديدة أو المبتدأ لممارسة المهنة بعد فترة التأهيل تحت إشراف مراجع قديم من ذوي الخبرة داخل المؤسسة أو المكتب .

3- مساعدة مراجعي المؤسسة أو المكتب وتشجيعهم على حضور الندوات أو المؤتمرات أو حلقات المناقشة في مجال مهنة المراجعة للاستفادة من الأبحاث والأوراق المطروحة .

4- الإلمام بكافة القواعد والمعايير المهنية المستحدثة والصادرة عن الهيئات العلمية الدولية والوطنية أولا بأول وتطبيقها والالتزام بها .

5- عقد لقاءات دورية داخل مؤسسة أو مكتب المراجعة لمناقشة طرق وأساليب تطوير وتحديث أسلوب العمل في محاولة لرفع كفاءته وزيادة فاعليته في تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل .

6- توزيع وتقسيم الأعمال على المراجعين والموظفين العاملين في مؤسسة أو مكتب المراجعة .والخاصة بنوعية المعلومات المختلفة .

7- حث المراجعين في المؤسسة أو المكتب وبصفه خاصة القدامى منهم على مساعدة وتدريب مرؤوسيهم من المراجعين الجدد والموظفين الإداريين وتشجيعهم على تطوير مستوى أدائهم .

8- وضع دليل خاص يحتوي على أسس الترقية وتحديد المؤهلات والشروط اللازمة لذلك بالنسبة لجميع العاملين في المؤسسة أو المكتب وكذلك تحديد أسس منح الحوافز والمكافئات والحالات المختلفة التي توجب ذلك .

9- إصدار نشرة مهنية داخلية (في شكل مجلة مثلاً) يساهم فيها كافة العاملين في المؤسسة أو المكتب ويمكن اشتراك بعض العملاء في الشركات في إعدادها.

القاعدة الرابعة التقييم الدوري لنظام وأسلوب العمل :

يحتاج أي عمل إلى نوع خاص من التخطيط السليم الذي يساعد على تحقيق الأهداف الموضوعة من خلال تطبيق سليم لكافة السياسات والإجراءات اللازمة للتنفيذ ،والعمل داخل مؤسسات أو مكاتب المراجعة يحتاج أيضا إلى تخطيط سليم لضمان سلامة تطبيق السياسات والإجراءات اللازمة لممارسة المهنة ولا شك أن وضع هذه السياسات والإجراءات لا يكفي لتحقيق الأهداف المرجوة دون وجود

برنامج لتقييم مدى كفاءة تنفيذ هذه السياسات ومدى الالتزام بها على أن يتم هذا التقييم بصورة دورية .

ويمكن أن يتولى عملية التقييم هذه فريقاً متخصصاً في ذلك من بين العاملين في مؤسسة المراجعة أو عن طريق مكاتب أو مؤسسات أو أجهزه متخصصة ومستقلة خارج المؤسسة أو عن طريق فرع أخر من فروع المؤسسة أو مكتب المراجعة وتتضمن هذه القاعدة مجموعة من السياسات والإجراءات الملائمة بعملية التقييم ولمؤسسة المراجعة اختيار الملائم لظروفها وإمكانياتها .

ومن أهم هذه السياسات والإجراءات ما يلي :

1- وضع برنامج خاص بالمؤسسة يحتوي على طرق وإجراءات تقييم عناصر الكفاءة والفاعلية من خلال تقييم السياسات والإجراءات الخاصة بها .

2- تخصيص مجموعة من الخبراء والمختصين في مجال التقييم والمؤهلين تأهيلا مناسباً لذلك .

3- فحص كل السياسات والإجراءات لتحددي نقاط القوة والضعف فيها لمناقشتها واتخاذ ما يلزم بالنسبة لكل حاله .

4- مناقشة الجهات التي يتم مراجعتها وتدقيقها في نتائج التقييم واخذ رأيها في أية ملاحظات يتم اكتشافها .

5- وضع التوجيهات الملائمة لمعالجة نقاط الضعف المكتشفة في محاولة لعدم تكرارها .

6- متابعة تنفيذا التوصيات المقترحة والمقبولة من الإدارة .

القاعدة الخامسة اختيار العملاء (خاصه بمؤسسات ومكاتب المراجعة الخاصة) :

أن اختيار العملاء من الجهات والشركات لمراجعتها وتدقيقها من حقوق مؤسسات ومكاتب المراجعة الخاصة ولا تدخل هذه القاعدة ضمن حقوق أجهزة الرقابة والمراجعة الحكومية .

فالأجهزة المركزية للمحاسبة الحكومية في مختلف الدول وما شابهها ونظراً لان هذه الأجهزة ملزمه بحكم قانون تكوينها بمراجعة أعمال المؤسسات والمصالح

والشركات المملوكة للدولة والتي تساهم فيها الدولة بنسبة ما ،بصورة دورية ولا مجال هنا لاختيار العملاء وتتضمن هذه القاعدة بعض السياسات والإجراءات اللازمة في مجال اختيار العملاء من الجهات والشركات المختلفة والتي يمكن لمؤسسة أو مكتب المراجعة اختيار المناسب منها وفقاً لظروفها وإمكانياتها ، ومن أهم هذه الإجراءات والسياسات ما يلي :

1- الاستعانة ببعض المختصين من الخبراء للمساعدة في حسن اختبار العملاء بما يناسب ظروف وأسلوب عمل مؤسسة أو مكتب المراجعة الخاص .
2- الاستفسار عن سمعة الجهة أو الشركة التي سيتم مراجعتها عن طريق الأطراف الذين تعاملوا معها (العملاء ــ الموردين – البنوك – الأجهزة الحكومية ..)
3- معرفة أسباب عدم استمرار المراجع السابق في مراجعة أعمال الجهة وطبيعة هذه الأسباب .
4- تقييم مدى التزام هذه الجهة المطلوب مراجعتها بقواعد المراجعة المتعارف عليها .
5- مراجعة بعض التقارير المالية لبعض السنوات السابقة وتقييمها قبل اتخاذ القرار بقبول العمل .
6- تقييم السياسات والإجراءات الخاصة بمراجعة العملاء والتأكد من تحقيقها للأهداف المرجوة قبل اتخاذ قرار الاستمرار في العمل معهم أم لا .
7- تحديد الأساليب التي تدعوا إلى عدم قبول بعض العملاء أو تحول دون الاستمرار معهم(84) .

المطلب الثاني : فروض ومبادئ المراجعة الخارجية .

توجد للمراجعة الخارجية فروض تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها كما توجد لها مبادئ تحدد الإطار العام لها .

84- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة , مرجع ، سبق ذكره ، ص165-180

أولا : فروض المراجعة .

يعرف الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك (85)

ويمثل الفرض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال .

ومن ثم فان إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة ولذلك فان وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الظروف التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقي القبول العام من المهنة .

وتتضمن الفروض التجريبية للمراجعة ما يلي:

1- قابلية البيانات المالية للفحص .

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فإذ لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة .

وينبع هذا الفرض من المعايير لمستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها ومن هذه المعايير .

- الملائمة .
- القابلية للفحص .
- البعد عن التحيز .
- القابلية للقياس الكمي .

85- د/ احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،دار الصفاء للنشر عمان الأردن ، 2000 م ، ص20

ويستمد الفرض الأول من فروض المراجعة قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يمتد جذوره من المنطق وان إمكانية الفحص والإثبات من أهم عناصر المنطق وهي التي تعطي الأشياء معنى ومن ثم فان قابلية القوائم المالية للفحص ستعمل على مد المراجع الخارجي بالبرهان الضروري لإبداء الرأي عن سلامتها

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي ومصلحة إدارة المشروع .

انه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع والمراجع الخارجي فالإدارة تعتمد في معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المراجع الخارجي وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه . ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة اكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها .

وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) ولكن لا يعني استحالته فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما فإدارة المشروع قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي وفي هذه الحالة يكون المراجع الخارجي متيقظا لهذا الاحتمال وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها ، بل وأكثر ،من ناحية أخرى فان وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى افتراضات ثانوية من حيث رشد الإدارة عند شراء الأصول وفي إدارة الأعمال الخاصة بالمشروع وفي تنفيذ الالتزامات وبالتالي فسوف يجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمرا مستحباً وان تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية .

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية .

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق ، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراجع

الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباراته وان يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد بأنه سوف يكتشف الأخطاء ويثير هذا الفرض نقطة هامة ، وهي مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض سوف لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتواطئية . ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها خلال اختباراته العادية فانه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعملة حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية . ومن ناحية أخرى نرى أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض .

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء :

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخفض مدى الفحص.

ويعني هذا الفرض باستخدام لفظ (احتمال) أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطاء ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه . فالأخطاء ما زالت ممكنه الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة

ووجود هذا الفرض – مثل الفرض الثاني – يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية من حيث إمكانية استخدام المراجعة ألاختباريه بدلاً من المراجعة الشاملة (التفصيلية).

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال :

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المعيار) الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي .

ويعنــي هـذا الفـرض أن مراجـع الحسـابات يسترشـد بالمبـادئ المحاسـبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي الوقت نفسه تكون لهم سنداً لتعضيد أرائهم ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية .

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك بالمستقبل :

نجد أن هذا الفرض مستمد من احد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات الخارجي إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها ـ عند شراء احد الأصول مثلاًـ وان الرقابة الداخلية سليمة فانه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك والعكس صحيح فإذا اتضح للمراجع أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول أو أن الرقابة ضعيفة فانه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة ،ومن ناحية أخرى فانه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة غير ممكنه أن لم تكن مستحيلة.

7- يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات الخارجي التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز .

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة ومع ذلك فان الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات الخارجي قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات (معايير) المراجعة المتعارف عليها.

وبناءً على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراجع الحسابات عند مزاولته للمهنة ويكون هذا الفرض أساس تحديد مسئولية المراجع الخارجي تجاه المجتمع وتجاه عميلة وتجاه زملائه [86]

86- عبد الفتاح الصحن وآخرين، أسس المراجعة الأسس العلمية , مرجع سبق ذكره ، ص26-30

8 - المراجع الخارجي يزاول عملة كمراجع فقط

إذا طلب مراجع الحسابات لإبداء الرأي الفني في سلامة القوائم المالية فان عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط بغض النظر عن إمكانيات المراجع وقدراته على أداء مهام أخرى [87]

ثانياً: مبادئ المراجعة الخارجية :

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ المراجعة يتطلب تحديد أركانها وهي :

أ- ركن الفحص

ب- ركن التقرير

وبناءً على ذلك فان مبادئ المراجعة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما :

1- **المبادئ المرتبطة بركن الفحص** :

أ- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي :** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من ناحية أخرى .

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير ألمعده بواسطة المنشأة ، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه

87- غولي محمد بشير ،دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالت تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورجلة مرجع سبق ذكره ص7 .

العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي تكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها .

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي المؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

أ- مبدأ كفاية الاتصال : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المراجع الخارجي أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة إلى جميع المستخدمين لها بصورة حقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذا التقرير.

ب- مبدأ الإفصاح : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها ، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف – أن وجدت – في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

ج- **مبدأ الإنصاف** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع الخارجي وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء كانت داخلية أو خارجية .

د- **مبدأ السببية** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية .

وما هو جديد بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات وان تكون متسقة مع هذه المقومات ، كما أنها تكون قادرة على تفسير

الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي . كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببيه .

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) وفي الفقرة (4) على أن المبادئ العامة للمراجعة التي يجب على المراجع أن يلتزم بها هي :

(الاستقلال – الكرامة – الموضوعية – الكفاءة المهنية – السرية – السلوك المهني – المعايير الفنية)

وذلك بالإضافة إلى قيام المراجع بعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات – الجوانب المادية) مع مراعاة أن يقوم المراجع بتخطيط وتنفيذ المراجعة بنظرة المهني الحذر مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية[88]

المطلب الثالث معايير المراجعة الخارجية :

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي ،فهي نادرا ما تتغير ، حيث يحدث هذا فقط باصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.[89]

لقد اصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير المراجعة (A.S.B) قائمة بمعايير المراجعة ، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات وهي :

88- د/ احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات مرجع سبق ذكره ص23-25

89- غوالي محمد بشير .مرجع سبق ذكره ص10

- المجموعة الأول المعايير الشخصية
- المجموعة الثانية معايير العمل الميداني
- المجموعة الثالثة معايير التقرير

وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير نوضحها – بإيجاز – على النحو التالي

أولا: المعايير الشخصية :

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير.

المعيار الأول – التأهيل العلمي والعملي للمراجع

وينقسم هذا المعيار إلى .

أ- التأهيل العلمي أو الدراسي .

ب- التأهيل العملي والخبرة المهنية .

ج- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن .

1- جدول المحاسبين و المراجعين تحت التمرين
2- جدول المحاسبين والمراجعين
3- جدول مساعدي المحاسبين و المراجعين

المعيار الثاني : استقلال المراجعين :

ويتضمن هذا المعيار الإبعاد الثلاثة التالية :

أ- إعداد برنامج المراجعة

ب- الفحص

ج- إعداد التقرير [90]

90- احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث التدقيق الحسابات ،مرجع سبق ذكره ص26

المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني

ويتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة ويعني ذلك أن المراجع مسئول مهنياً عن أداء عملة على نحو جاد وحذر وللتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل :

اكتمال أوراق العمل ، كفاية أدلة المراجعة وموضوعية تقرير المراجع . كما يجب أن يتجنب المراجع – كمهني – الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات .

ثانياً:معايير العمل الميداني :

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية كما تبرز هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحديد حجم الاختبارات وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير هي :

المعيار الرابع التخطيط والإشراف الملائمين .

ويتناول هذا المعيار أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الأشراف المناسب على أداء المساعدين ويعد وجود الأشراف الملائم أمرا ضرورياً في المراجعة حيث أن العديد ن أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة .

المعيار الخامس فهم الرقابة الداخلية .

يعد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل احد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية حتى يتم توفير معلومات ماليه يمكن الاعتماد عليها . وإذا اقتنع المراجع أن العميل لديه نظاماً ممتازاً للرقابة الداخلية يتم من خلال توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها ويؤدي وجوده إلى حماية الأصول والسجلات ، فان كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحاله عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية .

وفي بعض الحالات قد تكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ العمل في المراجعة على نحو فعال .

المعيار السادس كفاية الأدلة وجودتها .

تتطلب قرارات المراجع الخاصة بحجم ونوع الأدلة التي يجب جمعها في حالات معينه ممارسة قدراً من الحكم المهني [91]

ثالثاً : معايير التقرير :

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات ، وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي .

المعيار السابع : التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية :

المجموعة الأولى : المبادئ العامة ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

أ- مبدأ الحيطة .

ب-مبدأ الثبات .

ج- مبدأ الشمول

د- مبدأ الأهمية النسبية .

هـ- مبدأ الإفصاح

المجموعة الثانية :المبادئ العملية المرتبطة بالربح . ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

أ- مبدأ تحقق الإيراد .

ب-مبدأ التكلفة في قياس النفقة .

ج - مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

91- ألفين آرينز + جيمس لوباك المراجعة مدخل متكامل مرجع سبق ذكره , ص44 .

المجموعة الثالثة : المبادئ العملية المرتبطة بالمركز المالي ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

أ- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصاً الاستهلاك .

ب-مبدأ القيمة المنتظر تحقيها مستقبلاً .

هذا وتجدر الإشارة إلى انه في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS)عند المراجعة يتم استبدال هذه المبادئ بالمعايير أي يذكر المراجع(IAS)بدلاً من المبادئ الدولية المقبولة قبولا عاما (GAAP) وذلك في فقرة إبداء الرأي .

المعيار الثامن : التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة .

أي عدم تغيير المؤسسة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المستخدمة خلال الفترات المحاسبية المختلفة مع الإشارة في التقرير إلى الآثار المترتبة على تغيير المؤسسة لأحد المبادئ

المعيار التاسع : التقرير عن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي ولجميع البيانات الهامة .

أي الإشارة في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية وبناء على الأهمية النسبية

المعيار العاشر : التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل مع بيان طبيعة الفحص ودرجة المسئولية التي يتحملها

وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المراجع الخارجي إلى الأنواع التالية .

النوع الأول : رأي نظيف (مع وجود ملاحظات) .

النوع الثاني : رأي مقيد .

النوع الثالث: رأي سلبي .

النوع الرابع : رأي معارض .

وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مراجع الحسابات عند مباشرته لمهنته . ولكن يلاحظ أن هذه المعايير

تحتاج إلى المزيد من الدراسة والتحليل ، ويجب أن يضاف إليها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وفي إعداد التقرير مع العلم أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أضاف عام 1988 قسم خاص لمفاهيم وقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني وذلك ليعكس المزيد من المسئوليات للمراجع .

وما هو جديد بالذكر أن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) قد أكد على تطبيق هذه المعايير باعتبارها المعايير العامة للمراجعة وذلك في كتابه المنشور عام 1997 كما أكد أيضا عن أخلاقيات المهنة [92] .

92- د/ احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات مرجع سبق ذكره ، ص29-30

المبحث الثالث منهجية المراجعة الخارجية .

أن منهجية المراجعة تقتضي رسم برنامج لعملية المراجعة لتسهيل وتنظيم عملية المراجعة وان المسئول عن المراجعة ونتائجها يستعين عملياً بمعاونين مهنيين بمستويات مهنية متفاوتة وانه من المستحيل مراجعة الحسابات كلها في المنشاة ولابد من تحديد عينه محاسبية بعد دراسة واعية وفي ضوء فاعلية النظام الرقابي المطبق فيها . وتخطيط عمل المراجعين يكون عن طريق إعداد (برنامج المراجعة) والمقصود بإعداد برنامج المراجعة . هو عملية المراجعة تفصيلاً لكل ما تتضمنه من أعمال فنيه على اختلاف مستوياتها وإعداد برنامج المراجعة يقضي بضرورة إعداده سلفاً ويراعي فيه طبيعة النشاط وإيضاح عدد العاملين [93] .

وان مرحلة برنامج المراجعة تمثل الجسد الذي يربط بين مرحلة التخطيط ومرحلة العمل الميداني وان برنامج مراجعة العمليات هو خطة العمل لأجراء مراجعة النشاطات بعد اختيارها وفق ما حدد في مرحلة التخطيط [94] .

ويبدأ بالتعرف على المنشأة نشاطها وتاريخها وهويتها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية وينتهي بإجراء الاختبارات النهائية وكتابة التقرير الذي يعبر عن الرأي ألفني المحايد للمراجع الخارجي .

ويوجد ثلاثة أسباب رئيسية تحدد لماذا يحب أن يخطط المراجع عملية المراجعة :

1- تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية .
2- مساعدة المراجع على التحكم بالتكاليف .
3- تجنب سوء التعامل مع العميل .

ويمكن تلخيص مراحل المراجعة في ثلاث خطوات هي :

93- د/ صباح احمد شرف كلية العلوم مراجعة الحسابات كلية العلوم الإدارية جامعة عدن 2008 م اليمن ص7

94- هاري ر. ريد الدليل الشامل في مراجعة العمليات ترجمة ا. ناصر بن بكر القحطاني . مركز البحوث المملكة العربية السعودية ، 2000م ، ص187 .

المطلب الأول الحصول على معلومات عن العميل

يعد فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه والتوصل إلى معرفة بعمليات الشركة أمرا أساسيا لأداء المراجعة على نحو ملائم. ومعظم هذه المعلومات يتم التواصل إليها في بدايات التعامل مع العملاء وخصوصاً الجدد منهم .

معرفة النشاط ومجال العمل الخاص بالعميل .

يوجد ثلاثة أسباب أساسية للتوصل لفهم جيد للنشاط الذي يعمل فيه العميل .

أولا : يوجد بالعديد من أنشطة العمل متطلبات محاسبية خاصة يجب على المراجع أن يلم بها حتى يقيم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ثانياً : يستطيع المراجع أن يتعرف على أخطار النشاط التي تؤثر في تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله، أو أن يحدد المراجع الشركات التي يمكن له أن يراجعها وكما سبق القول تكون بعض الأنشطة أكثر خطراً من غيرها مثل أنشطة الادخار والقروض والتامين الصحي .

ثالثاً : يوجد خطر طبيعي متعارف عليه عادة لدى كافة العملاء في أنشطة معينه ويساعد الإلمام بهذه الأخطار المراجع في التعرف على الأخطار الطبيعية للعميل وتشمل الامثله الخطر الطبيعي للتكهن المحتمل للمخزون في نشاط الملابس ، الخطر الطبيعي لتحصيل المدينين في نشاط منح القروض للعملاء ......الخ [95] .

فقد يضن البعض انه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها . لكن كيف يتسنى له ذلك،مهما كانت تجربته وكفاءته ، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل بالقوائم المالية ، إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة[96]

95- ألفين آرينز + جيمس لوبك المراجعة مدخل متكامل مرجع سبق ذكره ، ص292.

96- محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة الثانية 2005م ص67

فعند القيام بمراجعة حسابات شركة جديدة لأول مره سواء في القطاع العام أو الخاص يتعين على المسئول عن هذه المهمة زيارة المنشأة زيارة دراسة وفحص عام بالشكل والأسلوب الذي يمكنه من التخطيط لعملية المراجعة لكل ناحية من نواحي العمل، ويعد البرنامج المناسب للمراجعة ويحدد عدد المساعدين اللازمين لأداء هذه المهمة ويوزع بينهم العمليات (العمل).

وتشمل هذه الدراسة فحص وثائق تكوين المنشأة.

إن على مراجع الحسابات الخارجي الاطلاع على ما يلي :

1- تاريخ تأسيس الشركة قانوناً ويحدد مدى مسئولياتها عن العمليات التي أتمها المؤسسون قبل تمام تأسيسها .

2- غرض الشركة حتى يتعرف على كل عملية لا تدخل في دائرة هذا الغرض

3- مركز الشركة ومقرها القانوني ليحدد صحة اجتماع الجمعية العمومية ومجلس الإدارة حيث سيشترط عادة تجمع في مقر الشركة .

4- مدة الشركة لأنه بعد أنتها المدة المقررة تصبح الشركة منقضية قانوناً ما لم يصدر قرار من الشركة بالتجديد .

5- رأس مال الشركة . حتى يتبع سدادة وتنفيذ أحكام النظام بالنسبة للمتأخرين عن سداد الإقساط المطلوبة في حالة شركة المساهمة .

6- ميعاد ألسنه المالية بدايتها ونهايتها وما ينص عليه نظام الشركة من أحكام خاصة بالحسابات أو التوجيه المحاسبي .

7- قانون الشركة (هل يحدد نوع المراجعة الواجب كاملة أو جزئية). (97)

ويجب أيضا الإلمام بالخصائص المميزة لعمل العميل والتي ينفرد بها عن الشركات الأخرى العاملة في نفس النشاط وتساعد هذه الأنشطة المراجع بشكل فعال لتقدير كل من خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي . ويعد ذلك مفيد في تصميم الإجراءات التحليلية

97- د/ صباح احمد شرف مرجع سبق ذكره ص9.

وتكوين ملفين ملف دائم وملف جاري وتشمل الملفات الدائمة للمراجع على تاريخ الشركة. قائمة بالخطوط الرئيسية في عمل الشركة وسجل يشمل معظم السياسات المحاسبية في الأعوام السابقة وتساعد دراسة هذه المعلومات وإجراء مناقشات مع أفراد العميل للإلمام بأعمال العميل ويمكن التعرف على نشاط العميل. بالإضافة إلى الزيارة .

من خلال طرق عديدة وتشمل المناقشة مع المراجع الذي كان مسئولاً عن عملية المراجعة السنة السابقة والمراجعين الحاليين في عملية مراجعة مماثلة وإجراء لقاءات مع أفراد العميل كما اشرنا سابقاً .

كما ويجب أن يلم المراجع بشكل كافي بأعمال العميل ليحدد ما إذا كانت هناك حاجة إلى الاستعانة بخبير .

وتشمل التعرف على نشاط العميل ركنين أساسيين هما .

1- الحصول على معلومات عن أللالتزامات القانونية للعميل .

يجب أن يتم اختبار ثلاثة أنواع مرتبطة من السندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة . عقد الشركة والنظام الأساسي للشركة ، محاضر مجلس الإدارة واجتماعات حاملي الأسهم ، والعقود بعض هذه المعلومات مثل العقود يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ، وبعض المعلومات الأخرى مثل الترخيص في محاضر مجلس الإدارة يعد مفيداً في جوانب أخرى من المراجعة . ومعرفة هذه المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة يمكن المراجع من تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل المراجعة والتأكد من وجود الإفصاح الملائم في القوائم المالية .

عقد الشركة والنظام الأساسي لها .

يتم التصديق على عقد الشركة من قبل الولاية التي تعمل فيها وهذا يمثل المستند القانوني الضروري للاعتراف بالشركة كوحدة اقتصاديه مستقلة ويتضمن الاسم الدقيق للشركة تاريخ إنشائها وكمية ونوع أسهم رأس المال المصرح بها والأنشطة

المرخص للشركة القيام بها وحقوق التصويت للأسهم وقيمة السهم : والتوزيعات والحقوق الخاصة بالتصفية ويشمل النظام الأساسي للشركة القواعد والإجراءات التي يتبعها المساهمون بالشركة ويتم فيه تحديد ألسنه المالية للشركة عدد اجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسئوليات مديري الشركة .

ويجب أن يلم المراجع بالمتطلبات الواردة في عقد الشركة ونظامها الأساسي حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو ملائم ،ويتوقف الإفصاح الصحيح عن حقوق المساهمين بما في ذلك سداد التوزيعات لهم على هذه المتطلبات بشكل أساسي .

محاضر الاجتماعات .

تتمثل محاضر الاجتماعات في السجلات الرسمية لاجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين وتتضمن ملخصات لأهم الموضوعات التي تم مناقشتها في هذه الاجتماعات والقرارات التي تم اتخاذها بواسطة مجلس الإدارة والمساهمين ويجب على المراجع أن يقرأ هذه المحاضر للتوصل إلى المعلومات التي تتناسب مع تنفيذ المراجعة ويوجد نوعاً من المعلومات المناسبة في هذه المحاضر : الترخيص والمناقشات بين أعضاء مجلس الإدارة ويشمل الترخيص بالمحاضر كل من تجديد مكافآت العاملين . والعقود والاتفاقيات الجديدة، حيازة الممتلكات ، القروض ، وسداد التوزيعات وعند قراءة المحاضر يجب على المراجع أن يتعرف على الترخيصات الملائمة وان يدرجها في أوراق العمل من خلال تلخيص المحاضر والحصول على نسخ منها للتحقق في استجابة الإدارة لما قرره المساهمون ومجلس الإدارة .

وتتضمن المعلومات الواردة في المحاضر والتي تؤثر في تقدير المراجع للخطر الطبيعي

- ***العقود .***

وتشمل هذه العقود عناصر متنوعة مثل أوراق الدفع والسندات طويلة الأجل ، خيارات الأسهم ، خطط التقاعد ، عقود مع البائعين للتسيلم المستقبلي الإيجار .. الخ ويتم الانتباه لكل عقد من هذه العقود على حده خلال أجزاء المراجعة ، ويتم إعطاء اهتمام خاص خلال تنفيذ الاختيارات التفصيلية .

ويؤثر وجود العقود في تقدير المراجع للخطر الطبيعي .

والإجراءات التحليلية الأولية

وتمثل حساب النسب المؤوية لبعض المؤشرات والمعلومات التي توضح نشاط العميل .

ثم بعد ذلك يتم مناقشة الإغراض العديدة لإجراءات التخطيط ويمثل الغرض الرئيسي في توفير المعلومات التي تساعد المراجع في تقدير كل من خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي وسيؤثر هذان التقديران في قرارات قبول العملاء الجدد والاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين ويمثل الغرض الثاني في التوصل إلى المعلومات التي تطلب المتابعة خلال المراجعة ويمثل أداء ذلك تنفيذ الخطوة الأولى في الحصول على الأدلة الكافية وتتمثل الإغراض الأخرى في تعيين فريق المراجعة والحصول على خطاب التعاقد[98] .

ويتم تكوين الملف االجاري أثناء آدا المراجعة ويحتوي على معلومات للسنة ألتي تمت فيها المراجعة، توصل إليها المراجع خلال المراجعة

98- ألفين آرينز ، جيمس لوبك المراجعة مدخل متكامل ، مرجع سبق ذكره ، ص295 – 297 .

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

تتطلب معايير المراجعة الدولية من المراجع أن يحصل على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واعتبارات الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بتخطيط وترتيب عمليات التشغيل [99] .

ويسعى المراجع إلى تحقيق هدفين من فحصة وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية هما .

تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها (حتى يستطيع أن يحدد طبيعة. وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة

- وكذلك اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة ومن اجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المراجع إتباع الخطوات التالية .

1- تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها .

2- تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث .أو اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات .

3- تحديد ما إذ كان نظام الرقابة الداخلية لدى العميل يتضمن إجراءات وأساليب الرقابة اللازمة .

وبجانب أهمية إبلاغ إدارة المؤسسة بمواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية فان المراجع يهدف أساسا وراء دراسته لنظام الرقابة الداخلية إلى إبداء راية حول صدق وعدالة أرصدة القوائم المالية ولذلك تركز كافة إجراءات المراجعة مشتملة على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحقيق هذا الهدف الأساسي

99- د/ عبيد سعيد المطري ، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة ،دار المريخ للنشر السعودية 2004 م، ص55

للمراجعة ويجب على المراجع عند فحصة لنظام الرقابة الداخلية أن يوجه كل انتباهه إلى مواطن الضعف الجوهرية (والتي تعرفها معايير المراجعة بخصائص أو صفات في النظام ، أو بعدم الالتزام في تطبيق أساليب الرقابة الموضوعة والتي نشا عنها مخاطر عالية تؤدي إلى عدم صحة القوائم المالية).

ولذلك يجب أن يهتم المراجع فقط بدراسة واختبار أساليب الرقابة التي قد يؤدي عدم وجودها إلى حدوث اخطأ جوهرية في الأرصدة . فقد يشتمل النظام على عدد معقول من أساليب الرقابة الجيدة لكن قد لا تكون كلها ذات أهمية ملموسة لعمل المراجع ،فانه مثلاً عدم وجود فصل بين استلام النقدية من المدينين وتسجيلها بالدفاتر المحاسبية يمثل موطن ضعف جوهري قد يؤدي إلى اخطأ في ارصده النقدية بالقوائم المالية .

هذا بينما يكون عدم اعتماد المختص للعمليات التي تدخل في اختصاصه – في حد ذاته – نقطة ضعف في نظام الرقابة الداخلية ، لكن ليس بنفس درجة أهمية عدم الفصل بين وظائف تداول وتسجيل النقدية .

وبالطبع فان تحديد أساليب الرقابة الهامة وغير الهامة ليس بالأمر الهين حيث يلزم الأمر استخدام الحكم المهني الذي يعتمد على الخبرة والحنكة (100)

توثيق الرقابة الداخلية .

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق الرقابة الداخلية وتقويمها بغرض التأكد من مدى فعاليتها والتزام العاملين بتنفيذها ومدى قدرتها على إنتاج معلومات محاسبيه طبقاً للمعايير المهنية حيث يتفاوت توثيق المراجعين للرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من طرف العميل ،وتوجد عدة طرق لتوثيق نظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من طرف العميل و طرق توثيق نظام الرقابة الداخلية هي : -

---

100- وليم توماس + امرسون هنكي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ،تعريب احمد حامد حجاج الجزء الثاني دار المريخ للنشر السعودية 2007م ص198

1- الوصف النظري:

ويتمثل هذا الأسلوب في وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل ويجب توافر الخصائص التالية في الوصف ألنضري الملائم للنظام المحاسبي والرقابة المرتبطة به.

ـ نشأة كل مستند وسجل داخل النظام (وصف من أين جاء السند)

ـ كافة عمليات التشغيل داخل النظام (وصف كل عملية)

ـ تنظيم كل مستند وسجل داخل النظام (التعبير عن تعبئة المستندات وإرسالها بعد كل عملية)

ـ توضيح عناصر الرقابة لتي تناسب تقدير الخطر ويشمل ذلك عادة الفصل بين الواجبات، الترخيصات والموافقات ، التحقق الداخلي)

2- **طريقه خرائط التدفق :**

وهي تقنية تستخدم على نطاق واسع لتوثيق الرقابة الداخلية في أوراق عمل المراجع وتتمثل خرائط تدفق النظم بعرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو في دورة عمليات محددة .

هذا ويقوم المراجعون باستخدام خرائط التدفق التي قام العميل بإعدادها كوسيلة لدراسة إجراءات الرقابة على إدخال البيانات وإخراجها وتشغيلها .

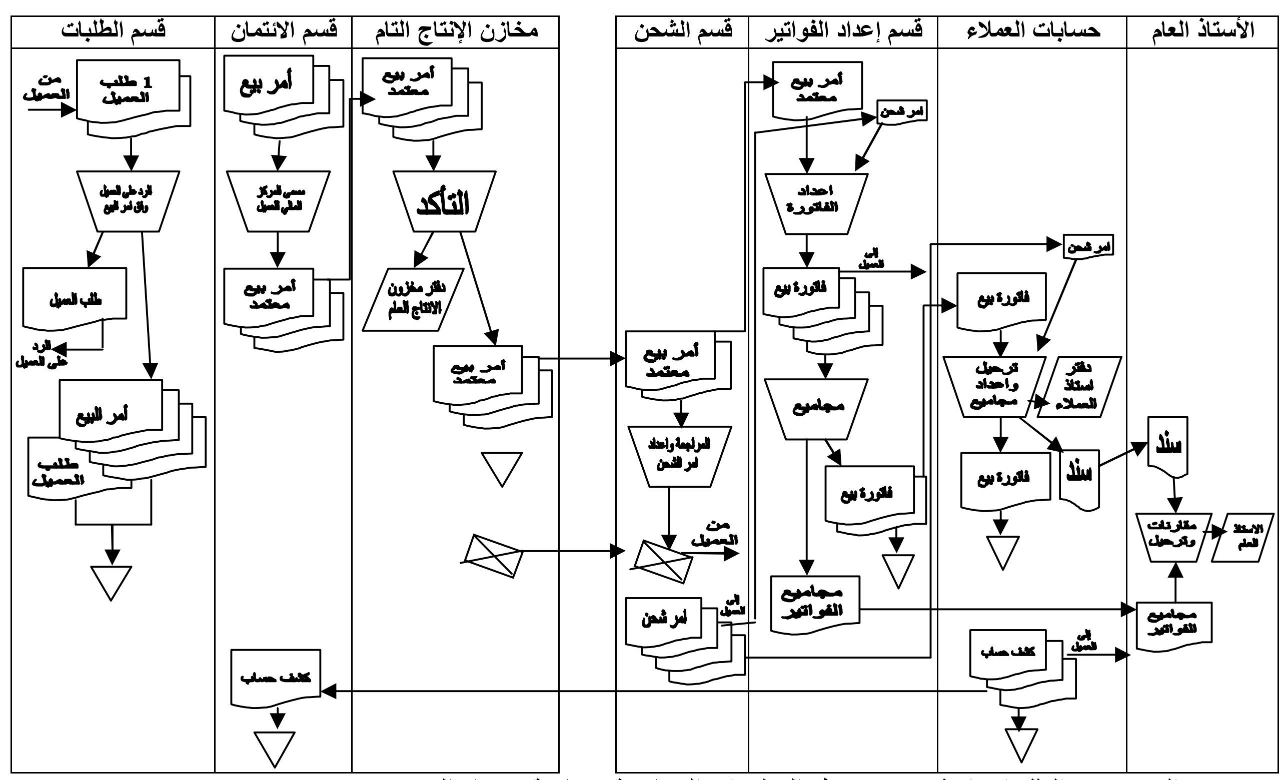
أن تحليل خرائط التدفق يمكن أن يساعد المراجعين على التعرف على خطوات تشغيل البيانات والحكم على فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية طبقاً لمتطلبات المعايير المهنية .

ومن ميزات استخدام مخططات تدفق النظام أن قسم نظم المعلومات يجب أن يحصل على جزء من التوثيق المعياري ومن أمثلة ذلك مخططات تدفق النظام للمبيعات ، والحسابات المدينة ،والمدفوعات النقدية [101] .

101- حسين يوسف القاضي + حسين احمد دحدوح، تدقيق الحسابات الإجراءات ،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع عمان الاردن 2000م ص39

وتتميز خريطة التدفق أساسا بأنها توفر نظرة عامه موجزة لنظام العميل بما يمكن المراجع من التعامل معها كاداه تحليلية مفيد ة. وهي تتفوق في معظم الاستخدامات على الوصف النظري وعلى وجه الخصوص إظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة وصف نظري ومن السهل أيضا أن يتم تحديث خريطة التدفق .

شكل(4) يوضح خرائط التدفق لدورة المبيعات



المصدرعبد الملك إسماعيل حجر ، نظم المعلومات المحاسبية ، جامعة صنعاء اليمن ص ، 2003م ص73 .

1- قائمة استقصاء الرقابة الداخلية :

يتم خلال قائمة استقصاء الرقابة الداخلية طرح أسئلة عن أنواع الرقابة في كل جانب من جوانب المراجعة كوسيلة لتوضيح الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية للمراجع . وفي معظم الأحوال يتم تصميمها للإجابة عن الأسئلة بـ (نعم) أو(لا) وتشير الإجابة بـ (لا) إلى أوجه القصور المحتملة للرقابة الداخلية .

وتتمثل الميزة الرئيسية في استخدام قائمة الاستقصاء في أنها تغطي كل جانب

بالمراجعة على نحو سريع ومناسب في بداية المراجعة . ويتمثل العيب الرئيسي في أنه يتم فحص الجوانب الفردية في نظام العميل دون أن يتم توفير رؤية عامه . بالإضافة إلى ذلك لا تكون قائمة الاستقصاء القياسية للتطبيق لدى بعض عملاً المراجعة خاصة الشركات الصغيرة .[102]

ويبين الجدول التالي قائمة الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية

102- حسين يوسف القاضي + حسين احمد دحدوح ،تدقيق الحسابات الإجراءات ،مرجع سبق ذكره.ص40

جدول رقم (7)قائمة الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية فيما يخص دائرة المبيعات

السؤال :	الغاية منه :
أ- هل هناك دراسة تحليلية لسياسة البيع في المؤسسة تتضمن دراسة العوامل التالية - الاستثمار في رأس المال . - حجم المبيعات . - مصروفات البيع . - هامش الربح المطلوب . كما أنها تتضمن تحليل كافة البيانات الخاصة بعمليات البيع ومن أهمها : - السلعة ومواصفاتها من حيث النوع ، الحجم اللون ، الجودة ، السعر . - مناطق البيع داخليا في المدن أو خارجياً. - أسلوب التوزيع وهل يتم تجزئة أو عن طريق وكلاء أمانة . - طرق البيع وإذا كان نقداً أو بالآجال أو بالتقسيط . - طبيعة العملاء هل محليين قطاع عام أو حكومي أو خاص أو خارجين . - المردودات وأسبابها .	أن وجود سياسية بيعيه سليمة وواضحة بالمؤسسة تمكن العاملين بالمؤسسة من فهمها وبالتالي التكيف معها وبذل الجهود وتركيزها وبما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المخططة بأسرع وقت وبأفضل النتائج كلا في اختصاصه .

ب)– كما يجب على المراجع التحقق من:	
1- هل هناك قسم مبيعات وكذلك قسم ائتمان مستقلين وهل جميع المبيعات تتم وفقاً لطلبات تقدمها الزبائن وانه يتم الموافقة عليها بتأشيرات قبل إرسال البضاعة وذلك من قبل قسم المبيعات وكذلك قسم الائتمان .	لا بد من اعتماد طلبات البيع والتأشير عليها من قبل قسم المبيعات وكذلك قسم الائتمان الذي يقوم بدراسة مدى إمكانية منح العميل ائتماناً معينا في حالة البيع بالآجل ، للتأكد من سلامة التحصيل وتفادي عدم الدفع.
2- هل يمسك سجل لطلبات العملاء الحاصلين عليها ومتابعة تنفيذها؟	التأكد من مراقبة الطلبيات والتقليل من مشاكل تسليم البضائع المنفذة في غير المدد المقدرة لها وخاصة التي لم تلبى كلياً.
3- هل مهمة حيازة المخزون منفصلة عن مهمة إمساك الدفاتر الخاصة بمتابعة المخزون؟	للتأكد أن الكميات الخارجة هي نفسها الكميات المعتمدة والموافق عليها بأمر البيع.
4- هل يمنع موظفو قسم الشحن الدخول إلى حيث وجود البضائع التي تحت حماية موظف المخازن والعكس بالعكس .	وهذا الإجراء لضمان أن الكميات المرسلة للزبائن تتوافق مع الكميات الظاهرة على أوامر الشحن الموافق عليها .
5- هل تراقب الكميات الخارجة من المخازن من طرف شخص ثاني من عمال المخازن أو من طرف شخص من عمال قسم الشحن؟	لضمان أن البضاعة المرسلة أو الخارجة مرخص لها بذلك .
6- هل يتم استنزال البضاعة الخارجة	لمعرفة الرصيد الحقيقي المتبقي من

من المخازن من بطاقات الصنف من حيث التاريخ والكمية الخارجة والرصيد وتسجيل رقم الدليل.	المخزون في أي تاريخ .
- وإعداد ملخصات لهذه البضاعة بالسعر والقيمة والكمية ورقم الدليل .	وذلك لكي يتم استخدام هذه الملخصات للمقارنة مع قوائم وحسابات المخزون

المرجع عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية – مصر ، 1993م ص134

ونرى أن استخدام كل من قائمة الاستقصاء وخريطة التدفق أمرا مرغوباً به بشده لفهم نظام العميل ، حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام وتعد قائمة الاستقصاء قائمة اختباريه مفيدة لتذكير المراجع بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة التي يجب أن تكون موجودة وعند ما يتم استخدام الأسلوبين معاً بشكل موحد ، سيتوافر للمراجع وصفاً ممتازاً للنظام .

2- إجراء اختبارات الرقابة(التطابق) :

بعد أنتها المراجع من تحضير خرائط التدفق او الوصف البياني عليه أن يتحقق من إن الإجراءات التي دونها هي فعلا التي تنفذ بالمؤسسة . وهنا يظهر دور اختبارات التطابق [103].

ويتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع رئيسي من العمليات المالية داخل دائرة من دوائر العمليات المالية ويتم تخفيض خطر الرقابة عن طريق تنفيذ اختبارات الرقابة للتحقق من أن أساليب الرقابة الرئيسية يتم تنفيذها على نحو فعال خلال الفترات المتلاحقة .

ويوجد أربعه إجراءات يتم استخدامها لتدعيم الرقابة الداخلية وهي :

103 - Chadefaux .M :L’audit fiscal .Litec .Paris.1987 .P190

أ- **الاستفسارات من الأفراد المناسبين لدى العميل** على الرغم من الاستفسار لا يعد عادة مصدراً قوياً للأدلة عن فعالية الرقابة الداخلية ، إلا أن الاستفسار يعد شكلاً ملائماً للتوصل إلى الأدلة .

ب- فحص المستندات والسجلات والتقارير : ينتج عن العديد من أساليب الرقابة سنداً واضحاً من الأدلة ألمستنديه . وعلى سبيل المثال عند استلام أمر الشراء من العميل يتم استخدامه لإعداد أمر البيع الذي يتم استخدامه للموافقة على الائتمان الممنوح للعميل ويتم إرفاق أمر الشراء الخاص بالعميل مع أمر البيع للترخيص بعمليات تشغيلية أخرى . ويقوم المراجع بفحص المستندات للتأكد من توافقها واكتمالها وان التوقيعات الواجب تواجدها قد تم تنفيذها فعلاً .

ج- ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية توجد أنواع أخرى من أنشطة الرقابة الداخلية لا ينتج عنها سنداً لأدلة المراجعة . وعلى سبيل المثال . يعتمد تحقيق الفصل بين الواجبات على تنفيذ مهمة محددة بواسطة أفراد محددين .

وعادة ما لا يتم توثيق لأداء المنفصل ولذلك ففي هذه الأساليب التي لا يوجد بشأنها أدلة مستنديه يجب على المراجع أن يلاحظها بنفسه

د - تنفيذ الإجراءات لدى العميل :- يوجد أيضا أنواع من الأنشطة الخاصة بالرقابة يتوافر عنها مستندات وسجلات ولكن لا يكون محتواها كافياً للمراجع لتقدير مدى فعالية تنفيذ هذه الأنواع . وعلى سبيل المثال بفرض انه يجب التحقق من الأسعار في فواتير البيع من خلال الاطلاع على قائمة الأسعار القياسية لدى العميل كوسيلة للتحقق الداخلي ولكن لا توجد أية إشارة على إتمام هذا التحقق في فواتير البيع يكون من المتعارف عليه في هذه الحالة أن يقوم المراجع بالتنفيذ الفعلي لهذا النشاط بالتعرف عما إذا كان يمكن التوصل للنتائج المناسبة عن طريق تتبع أسعار البيع ومقارنتها بالأسعار المرخص بها في القائمة القياسية للأسعار .

ويتوقف مدى تطبيق اختيارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه فإذا كان المراجع راغباً في تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض ، يجب أن يتم تنفيذ اختبارات رقابة مكثفة ، ويتم ذلك في ضوء كل من عدد أساليب الرقابة التي يجب

اختبارها ومدى الاختبارات الذي يخص كل أسلوب من أساليب الرقابة. وعلى سبيل المثال إذا أراد المراجع في استخدام مستوى منخفض لخطر الرقابة يجب تطبيق عينة كبيرة الحجم لإجراءات التوثيق والملاحظة وإعادة التشغيل[104]

المطلب الثالث : استكمال الاختبارات وكتابة التقرير :

أولا: استكمال الاختبارات :

يوجد فرق بين تجميع الدليل بهدف اختبار مدى تطابق الإجراءات المنفذة بالمشروع مع إجراءات الرقابة الداخلية .

وبين تجميع الدليل لتقييم مدى الصحة والإفصاح في القوائم المالية التي يقدم المراجع راية عنها .

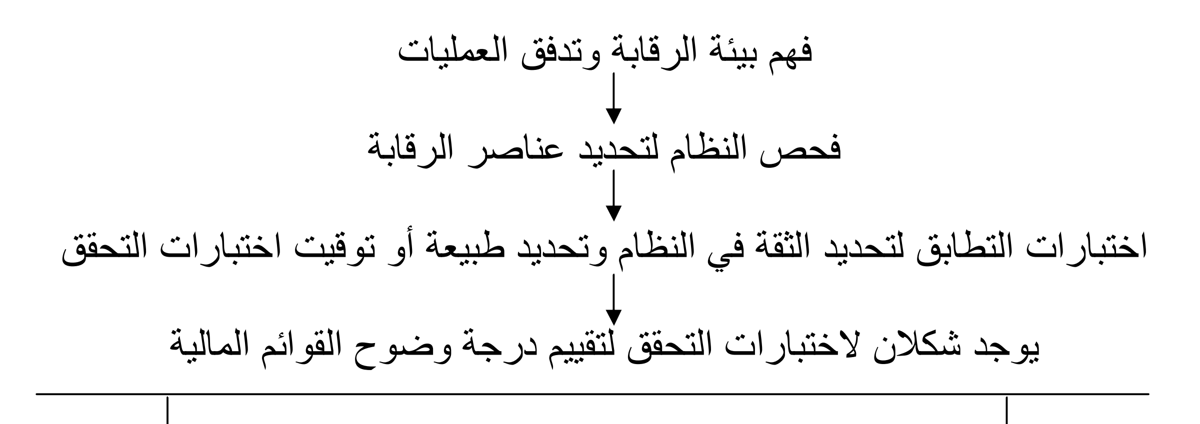
الإجراءات الأولى تسمى اختيارات التطابق (اختبارات الرقابة)

والإجراءات الثانية تسمى إجراءات التحقق

وتوضح الخريطة التالية العلاقة بين النوعين من الاختبارات كما توضح مجموعتين من اختبارات التحقق

104- الفين ارينز + جيمس لوبك مرجع سبق ذكره ص406- 407

شكل رقم(5)يبين العلاقة بين نوعي الاختبارات



اختبارات العمليات والأرصدة

تشمل إجراءات مثل

1- ملاحظة المخزون

2- مطابقة ارصده حسابات العملاء مع المقبوضات

3– فحص فواتير الموردين

اختبارات فحص تحليلي

دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات لتحديد التذبذبات التي لم تكن متوقعه مثل مقارنة الفعلي بالمخطط سواء أرقام أو نسب

- د/ فناء القباني ،الرقابة المحاسبية الداخلية في ضل النظام اليدوي والالكتروني ، الدار الجامعية الاسكندرية مصر 2005 م ص14

وكما عرفنا أن هدف اختبارات الرقابة (التطابق) هو تقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية . ويتم تنفيذها لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية بينما تتمثل اختبار التحقق التي تشمل الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة والاختبارات التحليلية تمثل إجراءاتها وأهدافها فيما يلي :

1- الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة :

وتمثل الاختبارات الأساسية إجراءات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في ارصده القوائم المالية ويطلق على هذه الأخطاء والمخالفات (الأخطاء والمخالفات النقدية) وهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات .

وتهدف الاختبارات الأساسية للعمليات في تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية .

2- الاختبارات التحليلية :

وتشمل الاختبارات التحليلية الإجراءات التحليلية كالمقارنات بين القيم وتوقعات يصل إليها المراجع وتتضمن عادة حساب النسب المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية للسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها ويوجد أربعة أغراض لإجراء الاختبارات التحليلية وهي :

- فهم مجال عمل العميل .
- تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار .
- الإشارة إلى وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية
- وتخفيض الاختبارات التفصيلية .

وتساعد هذه الأغراض المراجع في تقدير مدى اختبارات المراجعة الأخرى وعلى سبيل المثال إذا كانت الاختبارات التحليلية تشير إلى وجود تحريفات ،فيجب إجراء فحص معمق .

3- الاختبارات التفصيلية للأرصدة :

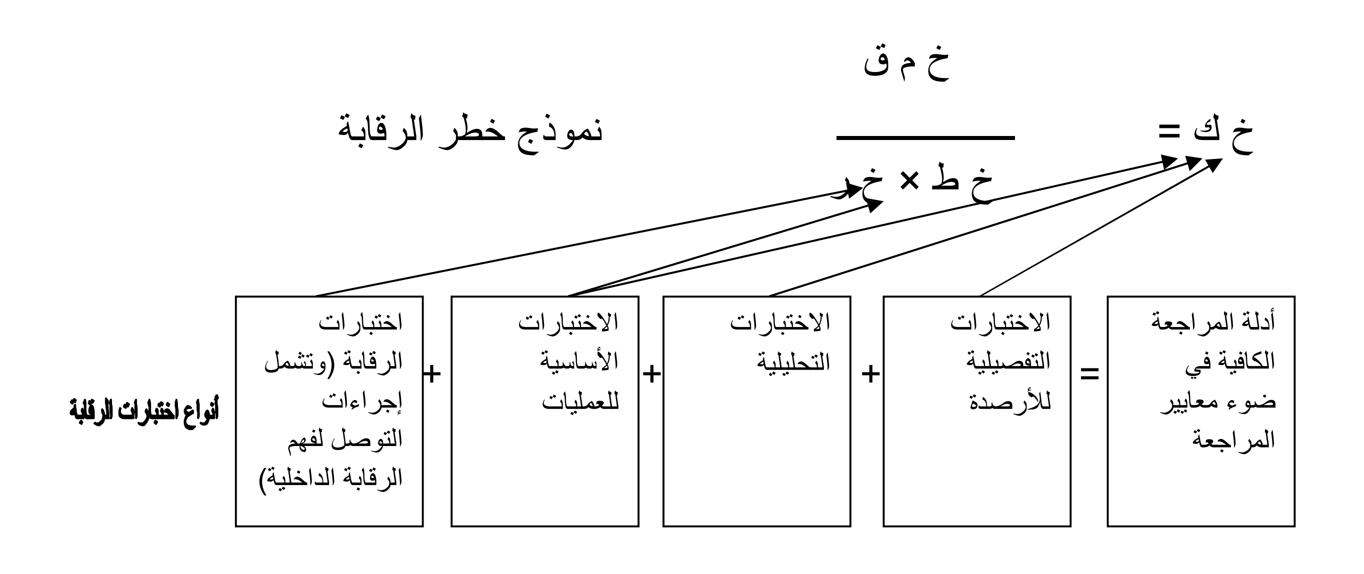
وتركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام وقائمة الدخل والميزانية ولكنها تتعلق بشكل أساسي في معظمها بالاختبارات التفصيلية للأرصدة في الميزانية ومن أمثله ذلك المصادقات على أرصدة الدائنين

وتعد هذه اختبارات هامة لأنه عادة ما يتم الحصول على الأدلة من مصدر محايد عن العميل وبالتالي يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير .

ويوجد للاختبارات التفصيلية للأرصدة هدف يتمثل في التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات وبالتالي تعد هذه الاختبارات أساسية مثل المصادقات، الجرد الفعلي للمخزون والنقدية .

والشكل التالي يبين أنواع اختبارات المراجعة وعلاقتها بإخطار الرقابة

شكل (6) يوضح العلاقة بين اختبارات المراجعة وأخطار المراجعة



- المرجع ألفين آرينز + جيمس لوبك مرجع سبق ذكره ، ص 430 – 432

حيث خ ك = خطر الاكتشاف المخطط .

ح م ق= خطر المراجعة الممكن قبوله .

خ ط = الخطر الطبيعي .

خ ر = خطر الرقابة .

حيث أن اختبارات الرقابة وإجراءات فهم الرقابة الداخلية تم دمجها لكونهما يشكلان أساسا واحداً ويمكن ملاحظة أن الاختبارات الأساسية للعمليات تؤكد على التحقق من العمليات المالية المسجلة بدفتر اليومية والتي تم ترحيلها بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام ،وتؤكد الإجراءات التحليلية على المنطقية العامة للعمليات المالية

وأرصدة دفتر الأستاذ العام ،بينما تؤكد الاختبارات التفصيلية للأرصدة على صحة الأرصدة الختامية في دفتر الأستاذ العام .

ويلاحظ أن كافة أنواع الاختبارات يتم استخدامها لمقابلة متطلبات التوصل للأدلة الكافية ويلاحظ أن إجراءات التوصل لفهم اختبارات الرقابة تخفض خطر الرقابة بينما يتم استخدام الاختبارات الأساسية الثلاثة لما يتلاءم مع خطر الاكتشاف المقدر[105] .

ثانياً : كتابة التقرير :

ينظر لتقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية وكادات للاتصال من ناحية أخرى ويكون تقرير المراجع أداة لإبداء المراجع عن راية حول القوائم المالية التي قام بمراجعتها .

ولتقرير مراجع الحسابات أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع لكل من المراجع – وإدارة المشروع ــ والمتعاملين وسوق المال ــ والمنظمات المهنية .

1- الأهمية لمراجع الحسابات :

ويمثل التقرير أهمية خاصة لمراجع الحسابات للأسباب التالية :

أ- أن التقرير دليل ومؤشر على انجاز المراجع للتكليف بمراجعة القوائم المالية للمشروع .

ب-أن التقرير سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوه بأداء المهمة فهو أداة لإشباع طلبهم .

ج- أن التقرير وسيلة لتوصيل راية لأصحاب المصلحة في المشروع ويستفيد من ردود فعلهم نحوه .

د- أن نجاحه في أعداد وعرض التقرير مستوفياً لمعايير التقرير احد المؤشرات الهامة على أداءه للمرحلة الأخيرة للمراجعة

105- ألفين آرينز + جيمس لوبك مرجع سبق ذكره ، ص 430 – 432 .

2- أهمية التقرير لإدارة المشروع :

تهتم إدارة المشروع بالتقرير لأسباب التالية :

أ- أن تقرير مراجع الحسابات دليل على وفائها بمسئوليتها عن القوائم المالية .

ب-أن رأي مراجع الحسابات الخارجي وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية.

ج- أن رأي مراجع الحسابات الخارجي مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية العامة عند نشر القوائم المالية .

د- أن رأي المراجع الخارجي خصوصاً النظيف دليل على عدم ارتكابها تحريفاً متعمداً في القوائم المالية .

هـ- أن رأي مراجع الحسابات الخارجي يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع على أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح .

و- أن هناك علاقة بين رأي المراجع والثواب المادي والمعنوي لها من جانب الجمعية العامة .

3- أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال :

توجد أهمية لتقرير مراجع الحسابات لهذه الطائفة للأسباب التالية:

أ- أن تقرير المراجع الخارجي يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية .

ب-أن رأي المراجع الخارجي على القوائم المالية يؤثر على مدى إمكانية اعتمادهم على ووثوقهم في المعلومات التي توصلها لهم هذه القوائم .

ج- أن العديد من قراراتهم تتأثر برأي المراجع الخارجي وبنوع الرأي نفسه .

د- أن تقرير المراجع الخارجي بما يحمله من رأي فني له على القوائم المالية مستند أساسي في محددات العديد من قرارات هؤلاء المستخدمين .

4- الأهمية للمنظمات المهنية :

وتهتم هذه المنظمات بتقرير المراجع الخارجي للأسباب التالية :

أ- لكـي تضـمن اسـتمرار تحقيـق التقريـر لأهدافـه فيمـا يتعلـق بتوصـيل رأي المراجع لمختلف الأطراف المستفيدة .

ب-لكي تطمئن وتتابع مدى التزام المراجع الخارجي المنتمي إليها،بمعايير إعداد وعرض التقرير

ج- لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه .

د- لكي تتابع مدى حرصها على أعضائها وجودة المراجعة ككل .

هـ- لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية في مجال إعداد وتوصيل المراجع الخارجي لتقريره .

عناصر التقرير :

يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية للمشروع العناصر الرئيسية التالية :

1- **العنوان** : يجب أن يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراجع الحسابات) لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري المنشأة ومجلس الإدارة أو المراجعين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني الذي يلتزم به المراجع الخارجي .

2- **الموجه إليهم التقرير** : يجب أن يوجه تقرير المراجع الخارجي إلى الفئة المعينة وفقاً لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح، ويوجه التقرير عادة أما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تم مراجعة قوائمها المالية .

3- **الفقرة الافتتاحية** : وهي الفقرة الأولى في تقرير مراجع الحسابات ويجب أن يتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية التي تم مراجعتها ، سنه المراجعة ، مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ، ومسئولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي عليها .

4- **فقرة النطاق** : وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ ويجب أن تتضمن ما يلي :

وصفاً لنطاق المراجعة ، أداء مراجع الحسابات لإجراءات المراجعة ، الهدف من تخطيط وتنفيذ المراجعة ، وصف عملية المراجعة ، وان أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسا مناسباً لإبداء الرأي عن القوائم المالية .

5- **فقرة الرأي** : وهي الفقرة الثالثة والأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ وتتضمن الإشارة إلى رأي المراجع على القوائم المالية ككل وفقاً لمعايير المراجعة (106) .

والمراجع الخارجي يستطيع إبداء عدة أنواع من الآراء.

ـ رأي بدون تحفظ.

ـ رأي بدون تحفظ مع ملاحظات

ـ رأي مع تحفظ .

ـ الامتناع عن إبداء الرأي.

ـ رأي سلبي .[107]

6- تاريخ التقرير :

ودلالة تاريخ التقرير انه يوضح للقارئ أن المراجع قد اخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية والتي نمت إلى علمه حتى ذلك التاريخ حتى لو كانت تالية لتاريخ نهاية السنة المالية .

106- عبد الوهاب نصر علي خدمات مراقب الحسابات لسوق المال الجزء الأول المراجعة لحديثه لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة الدار الجامعية الإسكندرية 2001 ، ص 161- 162

107- Group consultative d assistance (programme de micro finance)audit externe des institutions de micro finance. Guide pratique. séries n3.outil technique .Décembre 1998 chapitre 13. p97

وعادة يقدم التقرير خلال الثلاثة الشهور التالية لتاريخ نهاية السنة المالية فإذا فرضنا أن سنة المراجعة كانت 2001م معنى ذلك أن التقرير غالباً ما يقدم اعتباراً من 2002/1/1م حتى 2002/3/31 م .(108)

108- عبد الوهاب نصر علي خدمات مراجع الحسابات .مرجع سبق دكره ص163

خلاصة الفصل:

لقد لاحظنا من خلال هذا الفصل الذي حاولنا أن نوجز نوعاً ما المراجعة الخارجية بدأ بنشأتها ودوافع وجود هذا النوع من المراجعة ثم تعرفنا على المراجع الخارجي وخدماته وآداب وسلوك مهنة المراجعة الخارجية الذي يجب على المراجع الالتزام بها وما هي المسئوليات التي تقع على المراجع في ضوء ذلك .

ومن خلال أساسيات المراجعة الخارجية بينا قواعد المراجعة الخارجية وظروفها ومبادئها وكذلك معايير المراجعة التي يجب أللالتزام بها عند القيام بمراجعة القوائم المالية للمشروع .

وكذلك رائينا أن على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة من خلال عدة خطوات تبدأ بالتعرف على المؤسسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لمدى معرفة إمكانية الاعتماد عليه لإجراء الاختبارات الأخرى وإمكانية التوسع من عدمه في إجراء الاختبارات الأخرى التي تمكنه من جمع الأدلة لإبداء راية الفني المحايد في شكل تقرير يقدمه المراجع الخارجي يتكون من عدد من الأركان أساسية وهذه التقرير يخدم عدة إطراف ذات صلة بالمشروع والتي تعده أساسا للكثير من القرارات التي تتخذها .

ويعد ذات أهمية لأطراف أخرى لا ترتبط بالمشروع.

الفصل الرابع

دور الرقابة الداخليـــة والمراجعة الخارجيـــة في تحسين أداءالمؤسسة

المقدمة:

من خلال الفصول السابقة تبين لنا مدى أهمية الرقابة بأنواعها المختلفة سوا الرقابة الداخلية أو المراجعة الخارجية لخدمة الأطراف ذات العلاقة بنشاط المؤسسة ومما يؤكد هذه الأهمية النظر إلى عملية الرقابة باعتبار أنها احد أهم عناصر النشاط الإداري في المشروع والتي تتمثل في :

1- التخطيط .

2- التنظيم.

3- التوجيه.

4- الإشراف.

5- الرقابة والتقييم.

وتمثل الرقابة والتقييم العنصر الهام في النشاط الإداري حيث يتضمن العناصر الفرعية التالية:

1- رقابة أداء العاملين أولا بأول وملاحظتهم ويتم ذلك عن طريق نظم الرقابة والمراجعة الداخلية للتأكد من أن تنفيذ الأعمال والمهام يتم بما يتفق واللوائح والتعليمات والإجراءات المختلفة وفي إطار السياسات العامة للمشروع .

2- تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة من خلال تقييم أداء هؤلاء العاملين من الإفراد وفق معايير موضوعية يتم وضعها لهذا الغرض ويدخل ذلك أيضاً في نطاق نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في المشروع .

3- فحص وتدقيق الأعمال والمهام وتقييم النتائج التي تحققت عن طريق تحليلها وتفسيرها وإعداد التقرير عنها ويدخل ذلك في نطاق الرقابة والمراجعة الخارجية.

كذلك قد عرفنا أن المراجعة تعتبر مرحلة من مراحل عملية الرقابة والتي تتكون من:

1- التنظيم.

2- التوجيه.

3- المراجعة والتدقيق.

4- التقييم.

5- التقرير.

وتتضمن مرحلة المراجعة والتدقيق وهي المرحلة الثالثة من مراحل الرقابة من العناصر الرئيسية التالية:

1) فحص ومراجعة العمليات المالية أولاً بأول وتدقيقها بهدف التأكد من مدى الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.

2) التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروق أو الانحرافات.

3) تحليل هذه الفروق لتحديد طبيعتها.

4) معالجة أسباب هذه الانحرافات وبصفة خاصة السلبية منها.[109]

ومن خلال ما سبق نجد أهمية الرقابة في تحسين أداء المؤسسة سواء كانت هذه الرقابة داخلية بأدواتها المختلفة المالية والإدارية أو كانت هذه الرقابة خارجية المتمثلة بالمراجعة الخارجية ومن خلال هذا الفصل حاولنا أن نوجز بعض هذا الدور للرقابة بنوعيها من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تناولنا في المبحث الأول دور الشق الداخلي من الرقابة في تحسين الأداء من خلال عرض أهم الأدوات المطبقة لتحقيق هذا الهدف والذي أوردناها في ثلاثة مطالب تحدث المطلب الأول عن الموازنات التخطيطية كأداة لرقابة الأداء الفعلي من خلال مقارنته مع المخطط ، وفي المطلب الثاني نتعرف على محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء بربط الأداء الفعلي بالمخطط وتحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها وفي المطلب الثالث الذي يربط بين الأداء المخطط والفعلي من خلال التأكد من مدى

109ـ محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري والمعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملي ، مرجع سبق ذكره ، ص18 + ص27 .

الالتزام بتحقيق الأداء المطلوب والمتمثل في المراجعة الداخلية كأداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية .

وفي المبحث الثاني نتناول دور الشق الخارجي من الرقابة في تحسين الأداء في المؤسسة من خلال المطلب الأول الذي يظهر دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبيان الثغرات التي تؤثر في أداء المؤسسة وفي المطلب الثاني نبين رأي المراجع الخارجي حول أداء المؤسسة من خلال استخدامه للتحليل في المراجعة ، وفي المطلب الثالث نظهر دور المراجعة الخارجية في التقييم من خلال وظيفة تقديم الخدمات الاستشارية. وفي المبحث الثالث حاولنا أن نظهر صورة للرقابة في تحسين الأداء والتي تجمع بين أداء المراجعين الداخليين والخارجيين والمتمثلة في المراجعة الإدارية .

المبحث الأول: دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة:

تعريف المؤسسة:-

المؤسسة (هي عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية أو الجزئية التي يعتمد كل جزء منها على الأخر ،وتتداخل العلاقات فيما بينها ، وبين البيئة الخارجية لتحقيق الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها)

ويمكن لنا أن نستخلص العناصر التالية من هذا المنظور.

1ـ التدفقات الخارجة ناتجة عن تشغيل النظام ،وعن العملية الإنتاجية للمؤسسة وبالتالي فهي تعكس الغايات والأهداف التي تحددت على مستوى مركز القرار.

2- يقود نظام القيادة المجموع ((الكل))يقدر في البداية التدفقات الداخلية الضرورية للإنتاج ، ويضمن في النهاية التدفقات الخارجة هي مطابقة لما هو منتظر ومتوقع.

3ـــ إن الضبط ضروري جدا ،فهو يمكن من القيام بالتصحيحات (التعديلات)الضرورية للتأقلم مع كل التغيرات الحادثة في محيط المؤسسة والتنبؤ

بالانحرافات التي قد تحدث . بين ما هو مبرمج (مستهدف)وبين ما تحقق فعلا أثناء أداء المؤسسة نشاطها .(110)

وتعني الرقابة أن يقوم المديرون باتخاذ الخطوات اللازمة للتأكد من أن كل أجزاء التنظيم تعمل وفقا لما هو مخطط في مرحلة التخطيط ، ولذلك يقوم المديرون بدراسة ما يقدم لهم من التقارير المحاسبية وغير المحاسبية ومقارنتها بالخطط وهذه المقارنات قد توضح إن العمليات لا تتم بكفاءة ، أو أن هناك أشخاص ما يحتاجون إلى المساعدة في القيام بالإعمال المحددة لهم ويطلق على التقارير

110ـ احمد زغدار، أهمية التحليل الاستراتيجي في المؤسسة ،دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت (S.N.T.A) رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تخطيط العام الجامعي 1997ـ 1998م ص20-21

المحاسبية وغير المحاسبية المقدمة للمديرين (التغذية العكسية) وقد توضح التغذية العكسية الواردة للإدارة اقتراحات تفيد ضرورة مراجعة الخطط الموضوعة ، أو وضع استراتيجيات جديدة ، أو إعادة هيكلة هيكل التنظيم الإداري ،

وتعتبر التغذية العكسية مفتاح الادارة الفعالة في أي منظمة ، فتوفير التغذية العكسية يمثل احد الاغراض الرئيسية للمراجعة الداخلية.(111)

تشمل أنشطة الرقابة التي هي أحد مكونات هيكل الرقابة الداخلية على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب في انه قد تم تحقيق الأهداف وانه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة.

وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقاً للموازنات التخطيطية واتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقاً لنظام الرقابة المطبق.

ويجب أن تكون هناك إجراءات تعمل على زيادة كفاءة أداء العمليات المختلفة داخل المنشأة وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعة حيث انه قد تكون البيانات والتقارير المحاسبية صحيحة ودقيقة ولكن يوجد إسراف في استغلال الموارد ومن الأساليب التي تستخدم لزيادة الفعالية والكفاءة التشغيلية في المنشأة استخدام نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.

وقد لاحظنا أن الرقابة الداخلية تنقسم إلى ثلاثة أقسام الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي.

111- ري اتش جاريسون +اريك نورين ،المحاسبة الإدارية ،ترجمة د/محمد عصام الدين زايد +د/احمد حامد حجاج ،دار المريخ للنشر ،الرياض المملكة العربية السعودية 2008م ص14

ونظراً لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بحماية الأصول والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية فان مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لمعرفة درجة الاعتماد عليها تمهيداً لتحديد نطاق فحصه.

في حين لا تخضع الرقابة الإدارية لتقييم المراجع الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها مراجع الحسابات الخارجي أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات الرقابية المالية كما في حالة ما إذا وجد مراجع الحسابات الخارجي أن السجلات الإحصائية في احد أقسام الإنتاج تؤثر على المعلومات المالية وقد عرفة لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الرقابة الداخلية بأنها (خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة في أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة) ويتضح من التعريف أن مفهوم الرقابة الداخلية لا يقتصر على نظام الضبط الداخلي بل يشمل الجوانب المحاسبية والاقتصادية والإدارية التي تحقق الأهداف المذكورة[112]

ومن هنا نورد دور الرقابة لداخلية كأداة لتحقيق الرقابة على وتحسين الأداء.
من خلال أدوات الرقابة الداخلية المتنوعة سنتناول (الموازنات التخطيطية – محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء – المراجعة الداخلية) كأدوات للرقابة الداخلية لتحسين أداء المؤسسة.

112- عبد الفتاح الصحن وآخرين ، المراجعة التشغيلية ، مرجع سبق ذكره ، ص17-18.

المطلب الأول الموازنات التخطيطية:

لقد تطور دور الموازنة التخطيطية خلال السنوات الأخيرة وأصبحت تمثل أداة مهمة تساعد الإدارة في أداء وظائفها الرئيسية (التخطيط + الرقابة – التقويم – التنسيق وتوفير المعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة) بالإضافة إلى أهميتها بالنسبة لمعالجة المشاكل والتوجيه اللاحق للأنشطة والخطط والأهداف.

وتعرف الموازنة التخطيطية بأنها (خطة أو برنامج للعمل في مدة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمنشأة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة لكي يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرجوة المحددة مقدماً باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل هذه الأهداف.[113]

أهداف الموازنة التخطيطية:

يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية للموازنات التخطيطية في الآتي:

1- التنسيق بين الأهداف من خلال توفير خطط تفصيلية وشاملة للأنشطة كافة.

2- الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة في سبيل تحقيق تلك الأهداف.

3- المقارنة وتحليل النتائج المحققة بالأهداف المخططة لنفس المدة أو بمدد سابقة ،ومن أساليب المقارنة ما يلي:

-معايير المقارنة للنتائج المحققة بالأهداف المخططة للمدة نفسها.

- معايير المقارنة للنتائج المحققة للمدة الحالية بمدد سابقة.

- تحليل نتائج المقارنة ومعرفة العوامل المؤثرة عليها سلباً وإيجابا.

- تحديد وتشخيص المشاكل ورسم السياسات في ضوء نتائج التحليل والمقارنة

113- عبد الحي مرعي ،إسماعيل إبراهيم جمعة ، نماذج المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات ، الدار العلمية ، الإسكندرية ، 1992م ، ص48.

بمعنى (اتخاذ الإجراءات التصحيحية) لغرض التوجيه للأهداف والأنشطة والخطط بما يؤدي إلى تحسين ألأداء ونلاحظ ذلك جلياً من خلال النظر إلى وظائف الموازنات التخطيطية وهي (التخطيط – التنسيق – الاتصال – الدافعية – الرقابة).[114]

وهذه الوظائف مجتمعة تؤدي إلى تحقيق أهداف الموازنات التخطيطية لتحسين الأداء ونحو الوصول إلى أهداف المخططة.

ويتطلب إعداد الموازنة التخطيطية مشاركة الأطراف كافة بالمنشأة ومنها إشراك كافة المستويات الإدارية المسؤولية عن تحقيق الخطة . كذلك تساعد الموازنة التخطيطية إدارة المنشأة على تقويم الأداء من خلال تتبع وقياس مؤشرات الأداء الفعلي للتنفيذ بالمقارنة مع ما يقابلها من المؤشرات المخططة خلال مدة الموازنة وتساعد كذلك على توضيح سلطات ومسؤوليات المديرين وتوضح إجراءات التنفيذ.

تبويب الموازنات التخطيطية:

أ) تتألف الموازنات التخطيطية من مجموعة من الموازنات الفرعية التحليلية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمنشأة وتوجد عدة تقسيمات للموازنات التخطيطية كل منها يعبر عن غرض معين ويعكس الهدف من ذلك التقسيم **التبويب من حيث الزمن**: وتبوب الموازنات على أساس هذا الغرض إلى :

1- **موازنات قصيرة الأجل**: وهي أداة تخطيطية ورقابية تغطي مدة محاسبية واحدة عادة ما تكون سنة.

2- **موازنات طويلة الأجل**: وتعد تخطيطية وليست رقابية وتزيد مدتها عن سنة واحدة وتمتد من (5- 7) سنوات وتهدف إلى تنسيق أهداف وإمكانيات المستقبل في ضوء الحاضر.

114 – علي عبد الرحيم + يوسف العدلي + محمد العظمة أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية منشورات ذات السلاسل ، جامعة الكويت ، 1990م ، ص408

3- موازنات مستمرة ونهائية: والمستمرة تبدأ بداية العام وتنتهي آخرة ، وهكذا سنوياً . والنهائية تنتهي بانتهاء المدة وتحل محلها أخرى.

ب) التبويب على أساس الأنشطة: وتنقسم على أساس هذا الغرض إلى:

1- **موازنات استثمارية:** وتختص برسم سياسة المنشأة الاستثمارية في المدى القصير والطويل وتتضمن الأنواع التالية من الموازنات.

-موازنة الموارد.

-الموازنة النقدية لبرامج الاستثمار.

-برنامج الاستثمار في الأصول والاستخدامات الرأسمالية.

-الميزانية العمومية التقديرية (المركز المالي).

2- **موازنات جارية**: وتختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة والموارد المتاحة والاستخدامات اللازمة لها وتشمل على الأنواع الآتية:

-موازنة المبيعات .

-موازنة الإنتاج.

-موازنة المواد الأولية.

-موازنة العمل والأجور المباشرة.

-موازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة.

-موازنة المصروفات التسويقية.

-موازنة المصروفات الإدارية.

-موازنة المخزون السلعي من المواد والإنتاج التام.

-قائمة التكاليف التقديرية.

-قائمة الدخل التقديرية.

-موازنة الموارد النقدية التقديرية.

-قائمة المركز المالي التقديرية.

وهناك تبويبات أخرى مثل التقسيم على أساس المعاملات التي تغطيها الموازنة مثل الموازنات النقدية والموازنات المالية والموازنات العينية.

كذلك التقسيم على أساس الغرض من إعداد الموازنة (الوحدة الحسابية) (موازنات البرامج ، موازنة المسؤوليات ، موازنات المنتجات / الموازنات العامة).

خصائص الموازنة التخطيطية:

تمتاز الموازنة التخطيطية بأنها يمكن تطبيقها في المنشآت كافة باختلاف أنشطتها سواء أكانت صناعية أو تجارية أو خدمية لان الموازنة أداة تساعد الإدارة على القيام بوظائفها لذا فان الموازنة التخطيطية تمتاز بعدد من الخصائص مثل:

1- الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الأهداف في خطة عمل مستقبلية عن مدة مقبلة.

2- الموازنة تعتمد على بيانات تقديرية تستمد من جداول فرعية ، وتتضمن بيانات تقديرية كمية ومالية عن المبيعات . بيانات كمية عن الإنتاج وبيانات كمية ومالية عن عناصر التكاليف وبيانات تقديرية عن الطاقة الإنتاجية للمنشأة ، وكذا بيانات تقديرية عن حركة المقبوضان والمدفوعات النقدية (التدفق النقدي الداخل والخارج) بالإضافة إلى بيانات تقديرية عن خطة التمويل للمشروع وأوجه الاستخدام.

3- توفير البيانات المتعلقة بالاتي:

- التنبؤ بالمستقبل.
- عملية التقويم والنقد الموضوعي لنتائج الفترات السابقة.
- دراسة الاتجاهات في المستقبل ووضع فروض خاصة بالمدة المقبلة.
- وضع معايير مناسبة للجوانب الاقتصادية والفنية والمحاسبية والمالية.

4- تحقيق المرونة لمواجهة الأحوال الطارئة نتيجة للتغيرات في العوامل الداخلية والخارجية.

5- تحقيق التنسيق وتحقق قدر معقول من التوازن بين الأنشطة المحددة مثل التوازن بين برامج الإنتاج والطاقة الإنتاجية المتاحة ، والتوازن بين الإيرادات والمقبوضان ، والتوازن بين التمويل والاستثمار.

6- ترتبط الموازنة بمدة التخطيط.

7- مشاركة كل الأطراف في إعداد الموازنة.

8- تعكس الموازنة الإجراءات اللازمة للتنفيذ.

9- تحدد المسؤوليات والسلطات للمديرين.

10- تساعد الموازنات على تقويم الأداء.

وهذه الخصائص تمكن الموازنات من أداء وظائفها وتحقيق أهدافها وتساهم في تحسين الأداء. (115)

المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء :

- **مراكز المسؤولية:-** يتم تنظيم معظم المنشآت في شكل عدد من الوحدات الفرعية التي تؤدي وظائف مختلفة وتستخدم الشركات العديد من الأسماء المختلفة لوصف وحدات التشغيل والإدارات والفروع وخطوط المنتجات ومناطق البيع وكل جزء من هذه الأجزاء يعرف بمركز المسؤولية لتتمكن الإدارة من معرفة أداء كل قطاع حتى تقوم بتحديد أهداف الإدارة المستقبلي. وحتى يتم تخصيص الموارد على مراكز المسؤولية التي تحقق اكبر ربح محتمل ونظراً لان كل مركز يعد مجالاً لمسؤولية إدارية يعتبر أداء المركز

115_ د/ عبدا لله حزام الاساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقيم الأداء مطابع جامعة عدن اليمن 2004م ص198.

أساساً لتقييم أداء مدير كل مركز . وهكذا يعد قياس أداء كل مركز في منظمة الأعمال وظيفة هامة في النظام المحاسبي(116)

تعريف محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء (**محاسبة المسؤولية هي ارتباط الموازنات وتقارير الأداء بمسؤوليات المديرين بحيث يكون كل منهم مسئولا عن إحدى هذه الموازنات أو جزء منها وذلك عن طريق الربط بين الموازنات والتنظيم الإداري وتحديد مركز المسؤولية للمنشأة)** (117)

ولكي يتم تطبيق محاسبة المسؤولية فانه لا بد من تقويم الأداء لان الأداء محور مسؤولية الفرد تجاه المهمات الملقاة على عاتقه بغض النظر عن موقفه من التنظيم الإداري للمنشأة ، فالأداء هو المسؤولية والواجب وله أبعاد كثيرة يمكن عكسها في شيئين رئيسيين هما الكفاءة والفاعلية.

ويعتبر تقويم الأداء حلقة هامة بين حلقات الرقابة بمفهومها الشامل فالتقويم لا يقتصر على الانجازات والنتائج النهائية بل عملية مستمرة تمتد لتقويم الأنشطة والجهود التي بذلت لتحقيق تلك النتائج.

ويتوقف تقويم الأداء في الأساس على تحسين جودة القرارات ومدى توافق الأهداف لان تحسين جودة القرارات وتوافق الأهداف بالإضافة إلى سلامة نظام الرقابة الداخلية ونظام الموازنات التخطيطية هي عوامل ذات ارتباط وتأثير مباشر على الأداء لذلك لا بد أن توجه القرارات الإدارية نحو تحقيق الأهداف المرجوة والتي تؤدي الجهة الإدارية دوراً مهماً في صياغتها والتهيئة لها من خلال تقديم

116– روبرت ميجر وآخرين ، المحاسبة أساسا لقرارات الأعمال ، ترجمة مكرم عبد المسيح ، دار المريخ للنشر ، 2006م ، ص1095

117 – حسين شحاتة ، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال ، دار النشر والتوزيع الإسلامية القاهرة 2001م ، ص185

بيانات تساعد على اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة تسهم في تحقيق أهداف المنشأة ويتطلب تحقيق التوافق في الأهداف اخذ الاتجاهات السلوكية للأفراد في الحسبان.
ويقصد بالتوافق في الأهداف العلاقة بين أهداف الفرد وأهداف المنشأة التي يعمل فيها ، فكل فرد في التنظيم الإداري في المنشأة له أهدافه الخاصة التي قد تكون متوافقة وثابتة مع الأهداف الخاصة بالتنظيم ،فإذا كان الفرد يسلك في تصرفاته السلوك الذي يضمن تحقيق أهدافه الخاصة والذي يساعد في ذات الوقت على انجاز أهداف المنشأة فانه يتم التعبير هنا عن وجود توافق في الأهداف وإذا كان السلوك مغاير ويؤدي إلى حدوث مصاعب تعيق من تحقيق أهداف المنشأة فانه لا يوجد عندئذ توافق في الأهداف[118]
لذا ينبغي عند تصميم أنظمة الرقابة بالمنشأة وضع أسس تضمن توفر التوافق في الأهداف بمعنى أن يأخذ التنظيم في الحسبان كل الأهداف الرئيسية وعلاقتها المتداخلة بعناية أي تحديد العلاقة بين الأهداف العامة والفرعية بما يؤدي إلى تشجيع سلوك الإفراد ودفعهم لتقبل أهداف الإدارة العليا على أنها أهدافهم.

وفي المنشأة الكبيرة التي تتعدد فيها الأنشطة وما يترتب عنها من تقسيم المنشأة إلى مراكز وأقسام ووحدات...الخ حيث تتسع السلطات والصلاحيات وظهور عدد واسع من المديرين والمساعدين والعاملين والموظفين فانه في سبيل تحقيق أهداف المنشأة من الضروري وجود مؤشر لقياس الأداء يساعد في التعرف على مستوى الجهود المبذولة ومدى مساهمتها في تحقيق تلك الأهداف فيأخذ ذلك المؤشر توضيح العلاقة بين مستوى الجهد المبذول والتكاليف والزمن والعائد المحقق...الخ.

فهذه العلاقة تعكس الأبعاد التي تعتمد عليها عملية تقويم الأداء والمتمثلة في تحديد الكفاءة والفاعلية.[119]

---

118 – علي عبدا لرحيم وآخرون ، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص593 ،.

119 – د. عبدالله حزام ، الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء مطابع جامعة عدن اليمن ، 2004م ، ص200

فوائد وأهمية تقويم الأداء:

ترجع أهمية تقويم الأداء للأسباب الآتية:

1- يساعد على توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.

2- يعمل على ترشيد الطاقة البشرية بالمنشأة في المستقبل حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها، وكذلك غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها، حيث أن تقويم الأداء يمثل أساساً موضوعياً لوضع الحوافز والمكافآت التشجيعية.

3- المساعدة على وجود نوع من الإقناع الوظيفي بتعرف المدير لكيفية أداء العمل الذي يتولى مهامه مقدماً. وكذلك توفير الأساس السليم لإقامة نظـــــام سليم وفعال للحوافز ، كما انه يساعد على تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤولية الإدارية .

4- تمدنا مؤشرات تقويم الأداء بالأساس الذي يتم بموجبه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنشأة وكذلك بين الأعمال بعضها ببعض.

5- تساعد مؤشرات تقويم الأداء المستويات الإدارية على التعرف على أسباب الانحرافات التي يتم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات لتلافيها.

6- يفيد تقويم الأداء إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات من خلال تزويدها بالمعلومات اللازمة سواء في حالات التطوير والتوسع أو في الاستثمارات الجديدة.

7- يعتبر تقويم الأداء مصدراً هاماً للمعلومات اللازمة للتخطيط للمستقبل.

8- يساعد المنشأة على الاستمرار من خلال تحسين أدائها وتلافيها لجوانب القصور. ويجب أن يكون واضحاً أن نجاح أي منشأة يتوقف بدرجة كبيرة على النجاح في أداء كل نشاط سواء كان هذا النشاط إنتاجيا أو تسويقياً أو إداريا أو تمويلياً أو اجتماعياً ودرجة التنسيق والتفاعل بين هذه الأنشطة.

أساليب قياس الأداء:

توجد في الواقع العملي معايير مختلفة لتقويم الأداء قد تختلف باختلاف الهدف الذي يسعى إليه هذا الأداء فمن ضمن أساليب قياس الأداء يمكن ذكر ما يلي:

1) أساليب تحليل الأنشطة والانحرافات.

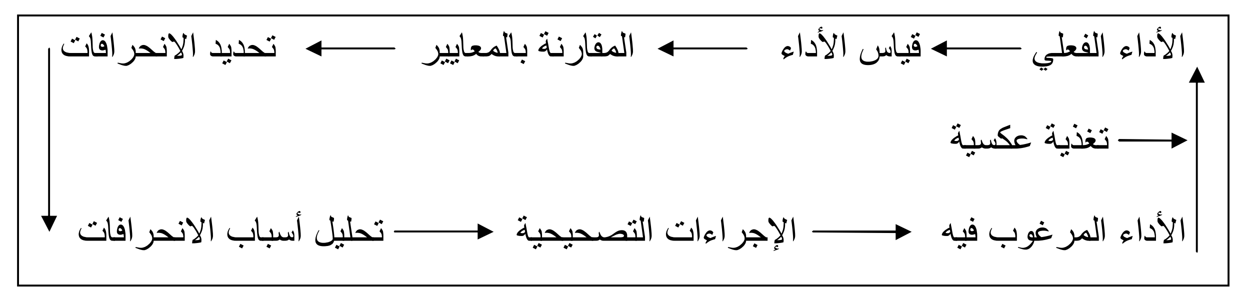
2) أساليب قياس الأداء المركبة والمتعددة.

ويستخدم الأول في إطار الموازنات التقديرية وأنظمة التكاليف المعيارية وأنظمة تكاليف الأوامر والمراحل الإنتاجية من خلال تطبيق أساليب تحليل الانحرافات مباشرة مع خطة (التشغيل – الإنتاج – التسويق ، وغيرها) ويتم التعرف على الأداء لكل قسم أو وحدة فرعية على حده .

أما الثاني يستخدم لقياس مدى تحقيق الأهداف العديدة ومنها الربحية الإنتاجية ، الموقع في السوق ، إدارة المنتج ، تهيئة الإفراد ، واتجاهات العاملين ، والمسؤولية العامة ولمعرفة التوازن بين الأهداف الإستراتيجية والآنية.

ويوضح الشكل التالي خطوات تقويم الأداء وتصحيح الانحرافات

شكل رقم(7)يوضح خطوات تقويم الأداء وتحليل الانحرافات (120)



المصدر منصور حامد محمود وثناء عطية ،المراجعة الإدارية وتقييم الأداء جامعة القاهرة1997 ، ص -94،

120 منصور حامد محمود وثناء عطية ،المراجعة الإدارية وتقييم الأداء جامعة القاهرة1997 ، ص -93-94،

مؤشرات قياس الأداء:

يتوجب على الإدارة العليا في المنشأة أن تعمل على تحقيق أهداف المنشأة ويجب أن يعبر أي مقاس (مؤشر) لأداء أي من العاملين حقيقة مؤداها انه كلما عظم هذا المؤشر (زاد الربح وانخفضت التكلفة) عظمت المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة ككل وفي الواقع العملي توجد العديد من المؤشرات التي يمكن الاستناد عليها في تقويم الأداء من أهمها:

1) **الكفاءة**: تشير الكفاءة بصفة عامة إلى النسبة بين المخرجات والمدخلات فيمكن وصف الإدارة بأنها ذات كفاءة فيما إذا تمكنت من إنتاج أكثر وأفضل باستخدام موارد اقل من العمل وزمن الآلات وخلال مدة قصيرة من الزمن فالكفاءة إذا تفترض الأكثر والأحسن والأسرع والأرخص.

2) **الفاعلية**: وهي تسهم بأثر العمل على الإفراد ومدى ملائمة الأهداف بالنتائج في الأجل الطويل.

كان يقال انه توجد طريق أكثر فاعلية لانجاز العمل ذلك إذا ما نظرنا إلى أن الإفراد سوف يستخدمون ذكائهم وقدرتهم وتخيلهم لكي يطوروا بدرجة أفضل مهاراتهم وأدائهم ويمكن أن تحسن أحوال العمل لكي تكون متوافقة بدرجة أفضل مع الاحتياجات الإنسانية بل يراعى في تصميم التنظيمات الإدارية أن تكون متوافقة مع الشخصية الإنسانية ومع أهداف ومعايير حكم المجتمع وبذلك تقاس الفاعلية بدرجة تحقيق الأهداف وهذا ما يدعو إلى توفير المناخ الملائم لزيادتها.

ويجب أن يكون تحسين الأداء هدفاً في محاولة للتسابق من أجل الأفضل وإذا كان الإفراد يتمسكون بفكرة الارتقاء بالأداء فعليهم أن يعملوا في كل مجال ببذل الجهود التي تمكن من تحقيق أعلى المعايير لذلك تعد معايير الأداء الجيد المطلب الأول للتنظيم[121].

---

121 – د/عبدالله حزام الاساليب العلمية في التخطيط مرجع سبق ذكرة ،ص 2002 .

التقارير الرقابية لتقويم الأداء:

هي تلك التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة بهدف مساعدة تلك المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقويم الأداء للأنشطة المختلفة.

وبمساعدة تلك التقارير تتم الرقابة من خلال موازنة الأداء الفعلي بمختلف الأنشطة بالمعايير أو الموازنات الموضوعة مقدماً للتحقق من أن الأداء الفعلي يسير في إطار الأهداف المحددة وعن طريق تحليل ما قد يظهر من فروق يمكن الكشف عن الأسباب المسئولة عن هذه الفروق. وبذلك فان تقارير الأداء تعد أداة الاتصال بين أداء مختلف الأنشطة والمستويات الإدارية المختلفة في المنشأة لذا فهي تساعد تلك المستويات في تقويم أداء أنشطتها وفي اتخاذ قرارات كفيلة بتحقيق الأهداف المحققة مقدماً.

وكما هو معروف من أن العملية الرقابية ملازمة لعملية التخطيط وتنفيذ القرارات فان النظام المحاسبي يقوم بانجاز عملية في جوهرها تصوير لحالة الأداء الفعلي فتجمع البيانات عن هذا الأداء وتقارن وتوصل النتائج للإدارة في هيئة تقارير بيانية ورقمية.

وتساعد تقارير تقويم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المنشآت نحو تحقيق الأهداف وذلك بتحفيز العاملين حيث يقومون بتعديل الأنشطة أو الخطط أو كليهما معاً عندما تحدث انحرافات عن الخطط الموضوعة ،ولكي تتوفر الفاعلية لتقارير الأداء فإنها يجب أن تتصف بعدة مميزات أهمها:

1- توافر معايير لتقويم الأداء (التي تضعها الإدارة بمشاركة العديد من المتخصصين في المنشأة مثل الفنيين والاقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من المسئولين الذين ترى الإدارة أهمية مشاركتهم) لقياس الأداء والمعلومات التي تتضمنها.

2- ملائمة تقارير الأداء لاحتياجات مستخدميها ومتخذي القرارات وتكون التقارير محكمة الصياغة.

3- يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا نفقد المعلومات أهميتها أي أن تسلم إلى الجهات المختصة في المنشأة قبل اتخاذ القرار.

4- يجب أن تراعي التقارير الجوانب السلوكية للأفراد بحيث تحفز العاملين نحو العمل وتساعدهم في انجاز أعمالهم كما يجب أن تعمل على دفع العاملين في اتجاه التوافق مع أهداف الإدارة كما تعبر عنها الموازنة الشاملة ومعايير التكاليف

5- الدقة تعد من أهم الجوانب التي يجب أن تتميز بها تقارير الأداء فينبغي أن تكون بياناتها واضحة دقيقة وسهلة الفهم وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في التحقق من دقة البيانات المحاسبية. [122].

6- المطلب الثالث المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع. ومخرجاتها تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة. والقائم بها موظف بالمشروع واستقلاله استقلال تنظيمي فقط ، ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة ولأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية فقد اتجهت إدارة الشركات خاصة تلك المقيدة بالبورصة إلى تطوير هذه الأداة الرقابية[123].

---

122 – أحمد رجب عبد العال ، المحاسبة الإدارية ، الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية ، مؤسسة شباب الجامعة 1977م ، ص566 .

123 – د/ عبد الفتاح الصحن وآخرين ، المراجعة التشغيلية ، مرجع سبق ذكره ، ص164

فمديرو الشركة لديهم واجبات قانونية شاقة تجاه حماية الأصول وضمان الاحتفاظ بسجلات محاسبية صحيحة أيضا، فإنهم يجب أن يؤسسوا القرارات الهامة لتخصيص الموارد على معلومات المحاسبة الإدارية ولا شك أن حجم وتعقيد كثير من الشركات يجعل من المستحيل على مديريها أن يقوموا بالإشراف اليومي على إعمالها شخصياً ومن ثم فهم يعتمدون بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية، فان نظم الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات ومدى سلامتها – الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح – الاستخدام الاقتصادي الأمثل والكفء للموارد – تحقيق الأهداف العامة والخاصة والمقررة للأعمال والبرامج.

وحيث أن المديرين لا يمكنهم الإشراف على تشغيل النظام بأنفسهم ومن ثم فإنهم مع ذلك يمكنهم تعيين إدارة داخلية لتنفيذ تلك الوظيفة بالنيابة عنهم ويتم وصف المراجعة الداخلية بأنها**(وظيفة الرقابة الإدارية والتي تهتم بشكل مباشر ورئيسي بقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى)** . [124].

ويتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الإفراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

ويتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة. ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاية وفاعلية الأداء.

ويقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط وبالمعايير والأهداف والسياسات الموضوعة ويعتبر هذا النوع من مراجعة الأداء هو مراجعة الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط

124 – د/أمين السيد أحمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1997م ، ص159.

والمعايير والأهداف أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء هذه كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي التي تقوم به الإدارة وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من هدفها في مجال تقييم الأداء فانه يتعين على المسئولين عنها أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية عن الإدارات التنفيذية في جميع مراحل عملية المراجعة.

وقد يكلف المراجعون الداخليون بفحص مجالات لم تحدد لها معايير أداء رسمية وفي مثل هذه الحالات قد يضطر المراجعون الداخليون إلى مقارنة الأداء الفعلي المتوسط الأداء في الصناعة أو معايير الأداء في الصناعة أو أداء تنظيمات مماثلة ويجب أن يلاحظ أن المراجع الداخلي لا يحدد مقياس الأداء الذي يتعين استخدامه وإنما تقع مسؤولية ذلك على الإدارة العليا ذاتها .

مع ذلك فانه يجب على المراجع الداخلي التحقق من مدى ملائمة تلك المقاييس الخارجية المستخدمة لظروف العمل في التنظيم الذي ينتمي إليه.

وتمتد قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية لتتضمن تقييم الكيفية التي تتم بها إدارة الموارد المتاحة للتنظيم أكثر شمولاً للأداء الإداري .

وذلك انه بتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة فان وظيفة الرقابة الداخلية تمتد إلى تقييم الإدارة ذاتها نظراً لان الإدارة هي المسئولة عن استخدام تلك الموارد [125].

وقد عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية بأنها **(وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع ويتناول الفحص ألانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية والإجراءات الرقابية الداخلية وذلك بهدف التأكد من مدى تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية)**

---

125 – عبد الفتاح الصحن + رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر ، 2004م ، ص217 – 218 .

ومن هذا التعريف يتضح أن من أهداف المراجعة الداخلية التحقق من مدى كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع . ولتحقيق ذلك يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتالي:

1- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع.

2- التحقق من حماية ممتلكات وأصول المشروع والمحاسبة عنها.

3- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية بالشركة[126]

وتعتمد شرعية وظيفة المراجعة الداخلية في أي منظمة للأعمال على مكانة وحدة المراجعة داخل التنظيم وعلى الدعم الذي تلقاه من الإدارة العليا من خلال إقناع المسئولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها وحدة المراجعة الداخلية وعن طريق تدخلها في تحديد نطاق عمل وحدة المراجعة ورسم سياساتها المبدئية ،وتستطيع الإدارة العليا أن تسهم في الرفع من كفاية المراجعة الداخلية لزيارة فعاليتها[127].

ونتيجة للاختلاف بين العديد من الاصطلاحات الشائع استخدامها في مجال المراجعة الداخلية كمراجعة العمليات ومراجعة الأداء ومراجعة ألالتزام بالسياسات ومراجعة الرقابة المالية وسنتناول النوعين الأوليين لارتباطهم بتقييم الأداء بالمؤسسة.

1- مراجعة العمليات:

تتشابه عادة خطوات المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة ويمكن إرجاع الفروق بين الأنواع المختلفة من المراجعات إلى أهداف ونطاق عملية الفحص وكذلك أنواع الاختبارات حيث تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة

---

126 – كمال الدين الدهراوي + محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص162 .

127 – أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار النشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1990م ، ص22

الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم ،في هذا الصدد يفحص المراجعون ويقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات وإدارة الإفراد والإدارة المالية والمحاسبية.

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم فمعظم المراجعين الداخليين يوافقوا على اعتبار أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

فإذا كانت المستندات الدالة على الأنشطة هي إحدى الطرق الرقابية بغرض تحقيق رقابة مانعة واستكشافية فان الأهداف الخاصة بعملية الرقابة هذه هي تحقيق التطابق مع السياسات الموضوعة المخططة وضمان الحماية لأصول الوحدة الاقتصادية كما تكون الأدوات محل الرقابة في هذه الحالة هي أوامر الشراء والشكات أو الفواتير ...الخ وان اختبارات المراجعة تتم على خرائط التدفق والمستندات المؤيدة للأنشطة.(128)

ويتم القيام بمراجعة العمليات بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة والعمل على النصيحة ، بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة.(129)

2- مراجعة الأداء:

تركز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي،وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال وبديل لتقييد أداء الإدارة بذاتها ،إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدراً للمعلومات لمساعدة

---

128 – عبد الفتاح الصحن + رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ، ص248- 250

129- Alain Mikol L'audit financier Edition D'Organisation ،Paris 1999 ، ،،P10

الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء أي أن المعلومات هي احد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعاً للحكم الشخصي للإدارة وعلى الجانب الأخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء وتقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي والمقابل لها. كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف[130]

تحديد الفاعلية والكفاءة:

الفاعلية:

يشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف والعلاقة بين الآثار المتوقعة والآثار الحقيقية للنشاط ففاعلية التكلفة تعني قدرة وإمكانية النشاط الخاضع للمراجعة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة أما تحليل فاعلية التكلفة فهو دراسة العلاقة بين التكلفة والنتائج ويعبر عنها بتكلفة الوحدة في النتيجة الحاصلة وليس فاعلية التكلفة سوى عنصر من التقويم الشامل للفاعلية وقد يشمل هذا التقييم أيضاً على سبيل المثال تحليل المدة التي تم خلالها تسليم النتائج.

الكفاءة:

وهي العلاقة بين الإنتاج في شكل سلع أو خدمات أو غيرها من النتائج وبين الموارد المستخدمة لإنتاجها ، من هنا نلاحظ أن الكفاءة مرتبطة بالاقتصاد والموارد المستخدمة ،والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا السياق في ما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة المثلى والمرضية، وما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها، ونتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الانجاز، وهل نحصل على أعلى النتائج من حيث الكم والكيف من مداخلاتنا وأعمالنا.

وان التعبير عن وجود كفاءة تكون بواسطة المقارنة بأنشطة مماثلة أو بفترات أخرى أو بالرجوع إلى معيار محدد ويعني مفهوم فاعلية التكلفة مثلاً بقدرة وإمكانية

---

130 – عبد الفتاح الصحن + رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ، ص253- 254.

النشاط الخاضع للمراجعة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة (يعني القيمة المضافة إلى النشاط) وتشمل الرقابة على الكفاءة الجوانب التالية: مدى استعمال الموارد البشرية والمالية وغيرها استعمالاً فعالاً.

-مدى تسيير البرامج والنشاطات وضبطها وتنظيمها بشكل فعال.

-مدى تحقيق الأهداف مع مراعاة فاعلية التكلفة.

-مدى الانجاز في الوقت المناسب (131)

إذاً مفهوم الكفاءة يرتبط بالموارد المستهلكة لتحقيق هذه الأهداف ،فان استهلاك موارد بدرجة اقل يعني تحقيق كفاءة كبيرة، والنقد الذي يوجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة يرجع ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة وان العنصر الشخصي يهيمن ويسيطر في كثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة وبالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي وعلى الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فان برامج تقييم الأداء والحوافز ودراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط وقياس الفاعلية بصورة دفترية ، وفي ضوء المناقشة السابقة تتضح أهمية حصول المراجع الداخلي على أدلة موضوعية قادرة على تأييد ودعم استنتاجات المراجعة.(132)

131- خلف عبدالله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي ، مرجع سبق ذكره ، ص 355

132- عبد الفتاح الصحن + رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ، ص255 .

المبحث الثاني دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة:

تتطلب المعايير المهنية أن يتم إصدار تقرير في حالة تعامل منشات المحاسبة مع القوائم المالية ويحدث مثل هذا التعامل حتى إذا ساعدت منشاة المحاسبة العميل فقط في إعداد القوائم وعدم قيامها بالمراجعة.

وتقوم منشأة المحاسبة بإصدار أنواع متعددة من التقارير فيما يتعلق بالمراجعة وباقي خدمات التصديق الأخرى.

ويمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل كما قد تصدر تقارير عن تقييم نظام الرقابة الداخلية.(133)

وتعتبر التقارير وسيلة تؤكد لمستخدمي المعلومات المختلفين عن صدق وشرعية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية كما أنها تساعد الإدارة والمساهمين في معرفة القصور في الرقابة الداخلية وإمكانية تلافيها كذلك أن هذا التقرير الذي يعده المراجع الخارجي يعتبر وسيلة تستخدمها الإدارة لمعرفة جوانب الخلل في الإدارة وإمكانية تحسينه خصوصاً أن المراجع يستخدم التحليل في المراجعة من خلال استخدام نسب الأداء (السيولة – المرونة ... الخ) وهذا يتيح للإدارة معرفة جوانب الضعف في الإدارة بالإضافة إلى قيام المراجع بكشف التلاعب والغش والاختلاس أن وجد وكل هذه المعلومات تمكن الإدارة من تحسين الأداء في المؤسسة.

المطلب الأول :- رأي المراجع الخارجي حول الرقابة الداخلية:

تختلف درجة قوة ومتانة الأنظمة الرقابية من مؤسسة لأخرى ،فكلما كان نظام الرقابة الداخلية مصمماً بشكل سليم كلما منع ارتكاب الخطأ والغش وزادة حماية الأصول ومصداقية المعلومات والعكس صحيح ولهذا يعتبر الإخبار عن مدى قوة هذا النظام امرأ ضروريا بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجع لاعتباره يهدف إلى الآتي:

133- ألفين آرينز + جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، مرجع سبق ذكره ، ص62 .

-التحكم في المؤسسة.

-حماية الأصول.

-ضمان نوعية المعلومات.

-تشجيع العمل بكفاءة.

-تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

ويتوقف تحقيق الأهداف السابقة على سلامة إجراءات نظام المراقبة الداخلية والالتزام بها .وهذه الإجراءات هي:

1- إجراءات تنظيمية وإدارية تتمثل في تحديد الاختصاصات وتقييم العمل وتوزيع المسؤوليات وإعطاء تعليمات صريحة وإجراء حركة التنقلات بين العاملين.

2- إجراءات تخص العمل المحاسبي تتمثل في التسجيل الفوري للعمليات والتأكد من صحة المستندات ،إجراء المطابقات الإدارية وعدم إشراك الموظف في مراقبة عمله.

3- إجراءات عامة تشمل على التأمين على ممتلكات المؤسسة ،اعتماد رقابة مزدوجة.

ينبغي على المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية اكتشاف مواطن القوة والضعف فيه ليتمكن من تسليط عملية الفحص على مواطن الضعف لارتباطها المباشر بالاختلالات المختلفة التي تظهر على مستوى عناصر القوائم المالية للمؤسسة فاكتشاف المراجع لهذه الاختلالات والتأكد من سلامة العناصر الأخرى من شأنه أن يمكن هذا الأخير من إبداء رأي محايد يلقي القبول لدى الأطراف المستخدمة له.(134)

وقد يتم التعاقد مع منشأة المحاسبة للتقرير عن الرقابة الداخلية للعمل وقد يتم

134- صديقي مسعود ،نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ،أطروحة لنيل درجة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2004 م ص108

تنفيذ ذلك في المراجعة العادية لدى العميل الذي يرغب في الحصول على مثل هذا التقرير لاستخدامه الداخلي تحقيقاً لمتطلبات هيئة تنظيمية أو لوحدة اقتصادية وعندما يقوم المراجعون بمراجعة القوائم المالية فإنهم يتوصلون إلى فهم للرقابة الداخلية في ضوء معيار العمل الميداني الثاني ، ويتوقف مجال الدراسة على المدى الذي يخططه المراجع لتخفيض خطر الرقابة المقدر.

وعندما يتم التعاقد مع الممارس للتقرير عن الرقابة الداخلية في ظل معايير إبداء الرأي وعلى وجه مغاير يتم إدراج كافة جوانب الرقابة الداخلية ما لم يتم استبعاد جوانب محددة خلال الاتفاق.

ومن ضمن الخطوات التي يقوم بها المراجع الخارجي لإبداء رأيه حول نظام الرقابة الداخلية التوصل إلى فهم عن تصميم الرقابة الداخلية ويحصل الممارس على معلومات مفصلة عن العمليات المالية ، تدفقها عبر النظام. أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والأنشطة الرقابية التي يتم استخدامها لتحقيق الرقابة ويتم التوصل إلى تقدير أولي لتحديد أساليب الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية كذلك يتم إجراء اختبارات الرقابة لتأكد من مدى الاتفاق مع الإجراءات الموصوفة لتحديد ما إذا كانت أساليب الرقابة التي تعمل على تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية قد تم إتباعها.

بعد ذلك يتم تقييم نتائج فهم واختبارات الرقابة وهو تقييم نهائي لأساليب الرقابة وأوجه القصور بالرقابة ، ويتمثل المعيار الأساسي للتقييم في ما إذا كان هناك أوجه قصور تتسم بالأهمية النسبية على نحو فردي أو جماعي ، ويتوقف نوع التقرير الذي يعده المراجع الخارجي على الغرض منه ومجال العملية والنتائج التي توصل إليها خلال الخطوات المذكورة سابقاً[135]

كذلك يعتبر تنوع واختلاف الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية وتفاوت حجمها

135- ألفين آرينز + جيمس لوبك المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره ، ص1015

محدداً أساسيا لشكل وطبيعة الأنظمة المعلوماتية المتبناة داخلها فهناك من هذه الأنظمة من يولد معلومات تفي بأغراض الإدارة بغية تحسين الأداء الإداري لها وكذا تسمح بمزاولة الرقابة من قبلها على الأنشطة التشغيلية المختلفة في المؤسسة وهناك من تولد معلومات تفي بأغراض الإدارة ، فضلاً عن أغراض أخرى.

في ظل ما سبق يسعى المراجع إلى تفسير وتقييم طبيعة العلاقة بين مختلف الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة وعلى وجه الخصوص النظام المحاسبي باعتباره المسئول عن توليد المعلومات التي تستخدمها الأطراف المختلفة ويكون التقييم من خلال فحص ارتباط الأنظمة الفرعية للنظام المحاسبي مع الأنظمة الأخرى كالمشتريات والإنتاج . التسويق ...الخ.

ثم التقرير حول مدى سلامة هذه العلاقة وسلامة الأنظمة المرتبطة المولدة للمعلومات، مدخلاً للمعالجة المحاسبية بالمؤسسة.

كذلك أن اكتشاف الغش والخطأ من بين اهتمامات المراجع وينبغي أن يعلم الأطراف المستخدمة لرأيه عنها من خلال الإشارة في التقرير عليها، إلا أن للخطأ حدود فيها ما هو مقبول وآخر يعد غير مقبول باعتباره يضلل مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة أما الغش فيعبر عن كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس وخيانة الأمانة بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.[136]

وان تقرير المراجع الخارجي الذي يقدمه ويبين فيه رأيه على ضوء الأدلة التي توصل إليها حول نظام الرقابة الداخلية ومدى وجود حالات غش أو خطأ فان الإدارة في ظل علاقة الوكالة التي تربط بين الإدارة والمساهمين تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية على ضوء تقرير المراجع بما يؤدي إلى تحسين الأداء الإداري وتلافي الثغرات في نظام الرقابة الداخلية الذي يمكن الممارسين من استغلالها. وبذلك تتمكن المؤسسة من المحافظة على أصولها وحسن استخدامها وكل هذا يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة بكل جوانبه الإدارية والمالية.

136- مغني ناديه دور المراجعة الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار ، مرجع سبق ذكره ص95

المطلب الثاني رأي المراجع حول نتائج المؤسسة وتقييم الأداء:

أن النتائج النهائية عند انتهاء التنفيذ طبقاً للموازنة التقديرية تعطي مؤشرات تقيس النشاط الاقتصادي والمالي للمشروع وهذا عند مقارنته بالأهداف ومقارنتها بالعام السابق لقياس تطورها. فكأنه لقياس نسبة تحقيق الأهداف يقاس الفرق بين الفعلي والتقديري.

وعند قياس التطور لكل نشاط يقاس الفرق بين الفعلي مع ما يقابله في العام السابق.[137]

وتمثل النسب المالية العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية والحسابات الختامية المختلفة للتدليل على مدى الارتباط بين هذه العناصر ويعني ذلك انه لا بد من توافر علاقة منطقية بين البندين اللذين يكونان مفردات النسبة لكي يكون لهذه النسبة مدلول معين ويستخدم المحللون للموقف المالي الكفاية الإنتاجية والقوة الايرادية لمنشأة ما ،النسب المالية لدراسة اتجاهات المنشأة ومراقبة التغيرات التي تطرأ على هذه الاتجاهات باستخدام التحليل الأفقي للمؤسسة عبر الزمن أو التحليل الرأسي بمقارنتها بمثيلتها من المؤسسات.

ويهدف المراجع الخارجي من دراسة اتجاهات النسب المالية عبر السنوات إلى ملاحظة أي انحرافات قد تطرأ على الحسابات المستخدمة بالنسب ، فتمكن المقارنة الأفقية المراجع من فحص الحسابات فحصاً أوليا وسريعاً فإذا اكتشف تغيرات مفاجئة أو كبيرة نسبياً أدرك أن الحسابات التي تكون النسبة المعينة تحتاج لمزيد من الفحص والاستقصاء ويعني ذلك أن المراجع يحاول اكتشاف الأسباب التي أدت إلى تلك التغيرات ويفسرها إذا كانت صحيحة أو يدعو إلى تصحيحها إذا كانت غير سليمة.

ولا ضرر من أن يلجأ المراجع إلى التحليل الرأسي في بعض الحالات بالإضافة إلى التحليل الأفقي ويستخدم المراجع في مثل هذه الحالات نسب المنشآت

137- د/ عبد الفتاح الصحن وآخرين ، المراجعة التشغيلية ، مرجع سبق ذكره ، ص87 .

المماثلة كمعايير يقارن نسب المنشأة التي يراجع حساباتها معها. فإذا لا حظ أي انحراف في المؤشرات يمكنه جذب انتباه المسئولين بالمنشأة إلى هذه الانحرافات ليسترشدوا بها في عملية اتخاذ القرارات.

وهناك عدة نسب يمكن للمراجع استخدامها منها:

أولاً: نسب تتعلق بحجم الإنتاج:

ويهدف استخدام هذا النوع من النسب إلى دراسة النشاط المتعلق بالإنتاج من حيث حجمه ودرجة استغلال الموارد المتاحة والمسخرة لعملية الإنتاج ونورد النماذج التالية على هذا النسب.

1- **نسبة** قيمة الإنتاج الفعلي

قيمة الإنتاج التقديري.

: وتوضح هذه النسبة مدى نجاح دائرة الإنتاج في تحقيق الهدف المخطط له وتصل النسبة النموذجية إلى واحد صحيح وإذا زادت يكون هناك انحراف موجب وإذا تدنت كان هناك انحراف سالب.

2- **نسبة** كمية الإنتاج المعيب:

كمية الإنتاج الكلي

وتستخدم هذه النسبة بالرجوع إلى مقياس متعارف عليه بالصناعة لاكتشاف الكفاية الإنتاجية للمنشأة وتدرس هذه النسبة في فترات زمنية متتابعة لملاحظة التطور في نوعية وجودة الإنتاج وتحرص المنشأة على جعل هذه النسبة متدنية قدر الإمكان .

3- **نسبة** عدد العمال أو مجموعة مصاريف الأجور

قيمة الإنتاج قيمة الإنتاج

وتقيس هذه النسبة مدى قدرة الإدارة على الاستفادة من الطاقات المتاحة لها. وتمكن الدارس لهذه النسبة ملاحظة تطور إنتاجية الأيدي العاملة ومراقبة الانحرافات الناتجة عن العمالة.

4- **نسبة** عدد ساعات التشغيل
كمية الإنتاج

وتعتبر هذه النسبة مقياس على حسن استغلال الآلات بإيجاد نصيب الساعة من كمية الإنتاج.

5- **نسبة** مصروف الصيانة
عدد ساعات تشغيل الآلات

وتشير إلى كفاءة الإنتاج للآلات.

ثانياً: نسب تتعلق بالسيولة:

تقيس هذه النسب قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل باستخدام الأصول السائلة ويهدف المراجع عند مراجعته لهذه النسب إلى ملاحظة الانحراف عن السنوات السابقة وإذا كان هناك انحراف فانه يدل على خطأ أو إتباع الإدارة لسياسة معينة بشأن سيولتها ومن أهم نسب السيولة:

1- **نسبة التداول** : وتستخرج بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة وتعتبر هذه النسبة من أهم نسب السيولة لأنها تشير إلى مدى تغطية حقوق الدائنين بواسطة أصول لها في نفس تاريخ الاستحقاق.

2- **نسبة السيولة**: وتستخرج بطرح قيمة البضاعة من الأصول المتداولة وقسمة الباقي على مجموع الخصوم المتداولة وتقيس قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل دون اللجوء إلى تصفية البضاعة باعتبارها أكثر بنود الأصول المتداولة تعرضاً للخسارة عند التصفية ويعتبر هذا المقياس أكثر تشاؤماً من السابق.(138)

138- د/ خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية ، دار الأوائل للنشر ، عمان الأردن ، 1999م، ص353- 358 .

ثالثاً : نسب تتعلق بالنشاط:

وفيما يتعلق بواجبات المراجع بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط وفقاً للمعايير

المهنية فقد اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة رقم (59) تتطلب من المراجع تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار لفترة معقولة من الوقت.[139]

وتقيس نسب النشاط قدرة الشركة على استغلال الموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة وتتضمن هذه النسب إجراء مقارنة بين حجم المبيعات وحجم الاستثمار في الأصول وتفترض هذه النسبة أن الشركة تسعى إلى امتلاك مختلف عناصر الأصول لغرض استغلالها في توليد المبيعات لذا فان هناك علاقة طردية بين نسبة المبيعات وحجم الأصول وهذا افتراض معقول لأي مشروع يهدف إلى الربح .هو الوصول إلى أعلى مستوى ممكن من المبيعات وتوجد عدد من نسب تتعلق بالنشاط مثل:

1- معدل دوران البضاعة $\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{مخزون البضاعة}}$ ويقارن المراجع هذه النسبة مع نسب سنوات ماضية فإذا ارتفعت فهو مؤشر ايجابي يدل على أن الشركة لا تحتفظ بكميات كبيرة من البضاعة والعكس صحيح .

2 - معدل دوران الأصول الثابتة = $\frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول الثابتة}}$ وتدل النسبة على مقدرة الشركة على استغلال أصولها ومعرفة النسبة من خلال مقارنتها مع سنوات سابقة أو مع مثيلاتها من المؤسسات.

3- معدل دوران مجموع الأصول $\frac{\text{المبيعات}}{\text{مجموع الأصول}}$ وتقيس مدى فاعلية الإدارة في استغلال جميع الأصول التي تمتلكها.

139- جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2001 ، ص19 .

رابعاً: نسب تتعلق بالمديونية:

وتقيس مدى مساهمة الدائنين في تمويل عمليات الشركة مقارنة مع المساهمين أصحاب الشركة في توفير أموال لها ونأخذ منها نسبة القروض طويلة الأجل إلى حقوق الملكية + نسبة الأرباح إلى فوائد القروض وتهدف كل من هاتين المجموعتين خلق توازن في عنصر المخاطرة الذي تتحمله المؤسسة وذلك بأنها لا تتورط في تمويل عمليات الشركة بأكثر مما يجب.

خامساً: نسب تتعلق بالربحية:

تعتبر الربحية المحصلة النهائية لجميع السياسات والقرارات التي اتخذتها الشركة في كافة نشاطاتها وعملياتها ويهتم المراجع الخارجي بتحليل المعايير المختلفة للربحية لان أي انحراف ملفت للنظر يعني أن هناك عدة حسابات قد تسهم في تحقيق مثل هذا الانحراف وخاصة حسابات المصروفات والإيرادات التي لها أهمية نسبية ويفتح وجود انحرافات هامة في نسب الربحية عيون المراجع حيث يولي هذه الانحرافات عناية فائقة ويعتبرها مؤشراً مبدئياً ممتازاً ينطلق منه لفحص الحسابات الهامة التي تسهم في هذه النسب:

1- تحليل عناصر قائمة الدخل: يستطيع مراجع الحسابات وبنظرة سريعة إلى مختلف البنود ملاحظة وجود أي انحراف هام بالمقارنة مع اتجاهات الشركة لعدد من السنوات الماضية مثل مصاريف البيع والتوزيع وارتباطها بالمبيعات فأي انحراف في هذه العلاقة يحتاج إلى تفسير ومتابعة.

2- هامش الربح على المبيعات: وتحسب بقسمة صافي الأرباح بعد طرح الضريبة على المبيعات وتشير هذه النسبة بشكل عام إلى الحماية التي تتمتع بها الشركة ضد تحقيق خسائر نتيجة انخفاض الأسعار وارتفاع التكاليف.

3- العائد على مجموع الأصول = $\frac{\text{صافي الأرباح بعد الضريبة}}{\text{مجموع الأصول}}$ وتعكس هذه النسبة هامش الربح على المبيعات ومتوسط دوران الأصول.

4- العائد على حقوق الملكية = $\frac{\text{صافي الأرباح بعد الضريبة}}{\text{حق الملكية}}$ وتقيس كفاءة استخدام حق الملكية في تحقيق الأرباح[140]

ومن خلال استخدام التحليل في عملية المراجعة يستطيع المراجع التعرف على الانحرافات في النسب المذكورة وبالتالي معرفة الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات إذا كانت ايجابية لإبلاغ الإدارة على المحافظة على هذا المستوى وإذا كانت سلبية إبلاغ الإدارة في تغيير أساليبها بما يؤدي إلى تحسين أدائها.

المطلب الثالث خدمات المراجع الخارجي الاستشارات الإدارية:

نظراً لخبرة المراجع الخارجي نتيجة مراجعة عمليات عملائه المختلفين فضلاً عن خبرته في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية فإننا نجد أن الطلب على خدمات المراجع في مجال الاستشارات الإدارية في تزايد مستمر وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة حالياً. وتصميم النظم المحاسبية وفي بعض الأحيان مساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلاً عالياً.

معايير خدمات الاستشارات الإدارية:

كما سبق فان خدمات الاستشارات تعد من أهم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي والتي تتفق مع مهارته المهنية ومسؤولياته والمعايير الأخلاقية والأدبية للمهنة.

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذه الخدمات الاستشارية على أنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهداف التنظيم وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:

140- د/ خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص359- 363.

1- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم.
2- القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والإدارية الداخلية وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها.
3- تقييم أو بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية.
4- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجدية للعميل.

وقد أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية :

1- القدرة والتأهيل المهني : فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي.
2- بذل العناية المهنية المعقولة: فالممارس يجب أن يبذل العناية المهنية المقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.
3- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي كما انه يجب أن يتم الإشراف بشكل ملائم وكافي على المساعدين .
4- كفاية البيانات الملائمة فالممارس يجب عليه أن يجمع قدراً كافياً من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساسا مناسباً لإعداد تقريره.
5- التنبؤات يجب على المراجع إلا يسمح باقتران اسمه بأي توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفات ستقع في المستقبل وبالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بان يشهد بصحة أو إمكانية الاعتماد عليها.
6- تفادي الممارس القيام بدور الإدارة أو أن يأخذ على عاتقه أي دور يمكن أن يؤثر بشكل عكسي على موضوعيته.
7- التفاهم والاتفاق مع العميل سواء اتفاق شفهي أو مكتوب مع العميل بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

8- منفعة العميل: يجب على المراجع تحديد المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات كما يجب عليه أن يخبر العميل بأي تحفظات.

9- تبليغ النتائج يجب على المراجع إبلاغ العميل بكافة المعلومات المتعلقة بنتائج المهمة فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات بالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار. [141]

أسباب ومبررات الاستعانة بالخدمات الاستشارية:

يمكن تلخيص الأسباب والمبررات التي تلجأ إدارة المنشأة إلى الاستعانة بالخدمات الاستشارية لها فيما يلي:

1- لا ترى الإدارة في أغلب الأحوال سبباً للاستعانة بمراجع خارجي إلا إذا تبين لها انه يملأ فراغاً في موقف محدد.

2- يواجه المديرون كثيراً من المشاكل أو قد يطلب منهم اتخاذ قرارات معينة دون أن تتوافر لديهم المعلومات أو الخبرة أو التدريب أو الخلفية التي تتيح لهم القدرة على تقييم البدائل واختيار الأفضل من بين البدائل المطروحة .

3- سرعة تزايد معدلات التغييرات الحادثة في التشريع وتعدد الأنشطة المتاحة وفي العلاقات الاجتماعية والبيئية والإنسانية التي تفوق في سرعتها ومعدل تزايدها قدرة أي مدير جاد يحاول متابعتها.

4- قد لا يوجد لدى منشأة الأعمال موظفين يمتلكون المهارات والخبرات والمعارف اللازمة لمواجهة الظروف التي تحدث للمنشأة.

موقف مهنة المراجع من الخدمات الاستشارية للإدارة:

يجب أن تساهم مهنة المحاسبة والمراجعة مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الاستشارية للإدارة هذا بالإضافة إلى أن مكاتب المراجعة تتمتع بالخبرة الطيبة التي تضمن لها القدرة على العمل في عدد من الأنشطة

141- وليم توماس + امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب أحمد حامد حجاج + كمال الدين سعد ، دار المريخ للنشر السعودية ، 1989م ، ص1049- 1050

المتعلقة بالاستشارات الإدارية وهي:

1- تطوير المنشأة ووضع سياساتها: فنظراً للخبرة السابقة مع العميل يستطيع المراجع إلى حد كبير نسبياً تكوين رأي لنفسه بشأن الإستراتيجية المتعلقة بالمنشأة وان يحدد نواحي الضعف والقوة في فريق الإدارة المسئول عن المنشأة ، كما أن المراجع يستطيع بطبيعة الحال تقديم مشورة بشأن تكوين وتنظيم الوظيفة المحاسبية في المنشأة .

2- التسويق والبيع والتوزيع: يستطيع المراجع هنا أن يحدد بدقة الآثار المتعلقة بالسياسات والانجازات الحالية ولكن لا يتوقع أن يتوفر لديه من الخبرة ما يؤهله لإصدار توصيات أو مقترحات تتعلق بتحسين جميع الجوانب في هذا المجال.

3- إدارة الإنتاج: وهنا يستطيع المراجع أيضا تحديد الآثار المالية للعمليات الصناعية القائمة وتخطيط الإنتاج وسياسات المخزون والرقابة عليه.

4- التمويل والإدارة: من المحتمل إلا تتوافر لدى المراجع المعرفة الفنية اللازمة لمعالجة جوانب قليلة في هذا المجال.

5- نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات فنظراً لان برنامج المراجعة يتطلب القدرة على اختبار الجوانب التنظيمية في النظم والمعدات الخاصة لمعالجة البيانات وكذلك الإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية فمن المتوقع أن تتوفر لدى المراجع الخبرة والقدرة والمعرفة في هذا المجال.

6- إدارة الموظفين والتعيينات: يستطيع المراجع أن يساهم بفاعلية وكفاءة في اختيار العاملين في الحسابات كما انه يستطيع الإسهام في تطوير السياسات العامة والخاصة بالقوى البشرية ونظام دفع الأجور والرواتب.

7- الدراسات الاقتصادية والبيئية: وفي هذا المجال فان المراجع يستطيع أن يساعد في جميع الجوانب المتعلقة بالنواحي الاقتصادية لهذه الدراسات مما يعد إسهاما فعالاً مع الفريق الذي عادة ما يتم تكوينه من بين التخصصات

المختلفة لإجراء مثل هذه الدراسات. ومن الجدير بالذكر أن المستشار الإداري يجب أن يتصف بثلاث خصائص هامة وهي:

أ- التخصص الفني.

ب- القدرات الأخلاقية.

جـ- القدرة على الاتصال بالآخرين.

مراحل خطوات الاستشارة الإدارية:

1- تحديد المشكلة: وتعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المراجع الخارجي عند تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة هي تحديد المشكلة والهدف من تقديم الخدمة والنتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي انجازه ثم يقوم بتقديم هذه المعلومات – مع تقديراته الخاصة بالتكلفة والوقت – إلى العميل لكي يعتمدها وتعريف العميل بالاحتياجات المطلوبة منه في شكل وقت الإدارة والعاملين وتحديد الموارد الأخرى اللازمة لانجاز الخدمة الاستشارية.

2- انجاز المهمة أو الخدمة الاستشارية: والواقع يحتم إتباع المراحل الفرعية التالية:

أ- تقصي الحقائق.

ب-تحليل الحقائق.

جـ- صياغة الحلول والمقترحات.

د – التنفيذ.

أ- **تقصي الحقائق**: أن الخطوة المتعلقة بتقصي الحقائق تحوز على جانب كبير من الأهمية والخطورة وذلك نظراً لان المراجع يتأكد من خلالها من صحة أو خطأ البيانات الأولية ، وإدخال التعديلات اللازمة.

ب- **تحليل الحقائق**: وتحتوي هذه الخطوة على تطبيق الحقائق وتحليل العلاقات والأسباب وإجراء المقارنة ويجب أن يتسم أسلوب المراجع بالجمع بين العناصر .

ج- **صياغة الحلول والمقترحات والتوصيات**: وتمثل هذه الخطوة في صياغة الحلول وطرحها على العميل بأسلوب منطقي ويتطلب ذلك إيجاد الحلول البديلة واختيار الحل الذي يفضله العميل ومن اجل ذلك يجب أن يتوافر لدى المراجع الخبرة والفكر المستجد والإبداع والقدرة على قياس آثار البدائل على أنشطة المنشأة ومواردها الطبيعية والمالية والبشرية.

د – **مرحلة التنفيذ**: وتعد الخطوة الأخيرة وتمثل توزيع العمل وتحديد الزمن والتكلفة لكل عملية وابدأ النصح والتوجيهات إلى موظفي العميل وتوفير المساعدات الفنية اللازمة حيث قد تطلب مرحلة التنفيذ ضرورة توفير عمالة متدربة أو خبيرة ماهرة لا تتوافر لدى العميل.

التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة :

أن استقلال المراجع وتقديمه للخدمات الاستشارية للإدارة يمكن معالجته من ناحيتين .

الناحية الأولى: أهمية توافر الاستقلال عند قيام المراجع بتقديم خدماته الاستشارية للإدارة فطالما أن المراجع يقدم خدماته الاستشارية للإدارة لصالح المنشأة بغرض رفع الكفاءة والفاعلية الإنتاجية والإدارية أو التسويقية أو التمويلية فالعلاقة هنا علاقة تعاقدية وليس للإدارة أو المراجع مصلحة في إبداء رأياً لا يحقق الكفاءة والفاعلية المستهدفة والمرغوبة، وطالما انه لا يقف حكماً بين طرفين وبالتالي فلا مجال هنا للتخيير.

الناحية الثانية: هل تقديم المراجع لخدماته الاستشارية يؤثر على استقلاله عند إبداء الرأي في القوائم المالية فطالما أن قيام المراجع بالخدمات الاستشارية للإدارة لا يخلق منه موظفاً لدى المنشأة وهو في الأصل لا يملك مصلحة ذاتية أخرى مباشرة أو غير مباشرة فهو بالتالي يمكنه تقديم خدمات استشارية للإدارة والهادفة إلى رفع الكفاءة والفاعلية الإنتاجية والإدارية وان يبدي رأياً انتقادياً محايداً وموضوعياً وغير متحيز عن القوائم المالية للمنشأة.

وتقرير المراجع عن الخدمات الاستشارية للإدارة يعد الخطوة أو المرحلة الأخيرة الذي يقوم بها عند الاستعانة به في تقديم هذه الخدمات.

وما هو جدير بالذكر انه أيا كان نوع الخدمة الاستشارية التي يقدمها المراجع للإدارة فان التقرير المقدم للإدارة العليا بالمنشأة يجب أن يتسم بالناحية الشكلية والموضوعية ؟ وهذا يستوجب ضرورة العرض المنطقي الموضوعي لمادة التقرير وان يخصص جزءاً مستقلاً منه للحلول والتوصيات التي يراها ضرورية لعلاج المشكلة التي يعالجها كما يجب أن يحدد التقرير تحديداً واضحاً المشكلة والأساليب المرتكز عليها في تحليل ودراسة وحل هذه المشكلة[142]

142- أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات ، دار الصفا للنشر ، عمان الأردن ، 1999م ، ص317-319 .

المبحث الثالث :- المراجعة الإدارية كنموذج لدور الرقابة الداخلية والخارجية في تحسين الأداء في المؤسسة:

لقد كان من نتيجة كبر حجم المشروعات وتعدد أوجه نشاطها أن أصبحت إدارة المشروع غير قادرة على التعرف على نواحي القصور والمعوقات التي تواجه التنفيذ، وتحليل نتائج الأداء الفعلي لسياسات المشروع، ومن ثم فقد نبعت الحاجة إلى إيجاد أداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في استخدام الموارد المتاحة.

ولقد ساهمت الهيئات والجمعيات المهنية المحاسبية والمراجعة في تطوير دور المراجعة من حماية أصول المشروع من الضياع والسرقة إلى تقديم خدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة للمشروع (الإنتاج ، والتسويق ، والتمويل ...الخ) والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والإسراف في الموارد ولقد كان نتيجة ذلك قيام العديد من مكاتب المراجعة الخارجية إلى إيجاد أداة تعمل على خدمة الإدارة وترشيد قراراتها ، كما إنها تستخدم كوسيلة لقياس كفاءة وفاعلية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات وهذه الأداة هي (المراجعة الإدارية).

المطلب :- الأول طبيعة المراجعة الإدارية:

أولا: تعريف المراجعة الإدارية:

(المراجعة الإدارية هي أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو احد أقسامه أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه ، ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعية بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص ، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفاعلية.)

ومن التعريف الشامل يتضح أن طبيعة المراجعة الإدارية تتمثل في ناحيتين:

1- عملية فحص وتحليل وتقييم ينصب على أداء الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات أو التقارير والقوائم المالية وتتميز هذه العملية بأنها بناءه بطبيعتها، وتطبق في مجالات متعددة خارج النواحي المالية ، ومن أمثلة هذه المجالات مراجعة وتقييم الأهداف والسياسات والخطط والإجراءات والنظم وطرق العمل وأساليب الرقابة.

2- تهدف عملية الفحص والتحليل إلى ترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها إدارة المشروع وبالكيفية التي تتناسب مع إمكانية الإدارة ،وفي الوقت المناسب كما إنها تسعى إلى إبداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها .

ثانياً: أهداف المراجعة الإدارية:

هناك عدد من الأهداف تسعى المراجعة الإدارية إلى تحقيقها وهي :

1- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة ، وتمكن من تحقيق أقصى النتائج في ضوء أهداف المشروع المحددة مسبقاً. ويتضمن ذلك بطبيعة الحال إظهار نواحي الضياع وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة والعمليات للقضاء عليها وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية للمشروع.

2- معاونة الإدارة في ترشيد قراراتها عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع واقتراح وسائل التصحيح الملائمة ، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة انجازها في المستقبل.

3- تقييم أداء الإفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة.

4- البحث عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها واقتراح طرق التصحيح المناسبة.

5- مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.

6- تقديم العون للإدارة في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة والتي إذا ما تم الاستغناء عنها قد يحقق وفر في التكاليف وزيادة في الإيرادات.[143]

ثالثاً: نطاق المراجعة الإدارية:

1- إظهار مواطن الضعف وعدم الكفاءة في كافة أنشطة وعمليات المشروع وذلك لتصحيحها والقضاء عليها بغرض ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية للمشروع .

2- مراجعة أهداف المشروع وكيفية تنفيذها والسياسات الموضوعة لتنفيذ هذه الأهداف بغرض اقتراح احدث وانسب النظم والإجراءات اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف.

3- اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع أثناء التشغيل واقتراح انسب الوسائل لتصحيحها وذلك لمساعدة الإدارة في تحسين كفاءة الانجاز.

4- فحص الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها لغرض إظهار الأسباب التي أدت إليها واقتراح ما يتناسب لأجل تصحيحها.

5- مساعدة الإدارة في انجازها لوظيفتها الرقابية من خلال فحص واختبار نظم الرقابة المستخدمة واقتراح ما يصحح الثغرات في النظم الرقابية.[144]

143- محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص411- 412 .

144- عبد الفتاح الصحن / سمير كامل / محمود ناجي درويش ، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة ، الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2001م ، ص154 .

رابعاً: التكامل بين المراجعة الإدارية والمراجعة المالية:

من الأمور المستقرة أن المراجعة المالية هي عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن الإثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات وتمشيها مع المعايير المحددة وإيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف ذات المصلحة.

والمراجعة الإدارية بمفهومها تساعد المراجعة المالية الخارجية على فحص وتقييم الجوانب غير المالية للأداء الإداري وبالتالي تسهيل ممارسة أصحاب المشروع للرقابة الشاملة على الإدارة وتعمل المراجعة الإدارية على تمكين المراجع المالي الخارجي من فحص وتقييم وإبداء رأيه في أهداف وإجراءات الموازنة التخطيطية وتنفيذها من حيث مدى التزام الإدارة بما تحتويه هذه الموازنات التخطيطية من كميات وقيم ومدى صحة التقديرات وتمشيها مع التنفيذ الفعلي وفحص الانحرافات وأسبابها ومعالجتها ولا يقوم مراجع الحسابات بهذه الخدمات بشكل ملزم في الوقت الحالي ، ويعتبر قيامه بها إذا اعتبرت من مهامه. تطويراً في خدمته المهنية ، ويتفق هذا الرأي مع ما ذهبت إليه بعض الكتابات التي أوضحت بان المراجع الخارجي يجب أن يبدي رأياً فنياً في التنبؤات والتقديرات التي تقوم بها الإدارة ويبنى عليها الخطط المستقبلية لأنشطة المشروع.

وعلى هذا فان المراجعة المالية ضرورية لإظهار آثار القرارات الإدارية على نشاط المشروع من ربح أو خسارة وأيضا على التغيرات في المركز المالي للمشروع وكذلك من صحة وسلامة العائد على رأس المال المستثمر لأصحاب رأس المال ومن ناحية أخرى فان تقرير المراجع الإداري بما يحويه من رأي فني عن كفاءة الأداء لإدارة المشروع .ومدى تأثر الأداء الإداري بالمتغيرات سواء الخاضعة لرقابة الإدارة أو غير الخاضعة لرقابتها يفيد تقييم أصحاب رأس المال كوكيلهم في إدارة المشروع ومدى قدرته أو عدم قدرته على القيام بمهامه الإدارية المتمثلة في وظائف الإدارة وتقصد بالمتغيرات التي لا تخضع لرقابة الإدارة . التدخلات

الخارجية من تشريعات وإجراءات ملزمة لإدارة المشروع وبلا شك مؤثرة على كفاءتها بالموجب أو بالسالب وسيوضح التقرير الخاص بالمراجعة الإدارية مدى قدرة الإدارة على التعامل مع هذه المتغيرات البيئية المفروضة عليها.[145]

المطلب الثاني المراجع الإداري:

أولا: مفهوم المراجع الإداري:

أن كلمة المراجع الإداري قد توحي بان المراجع الإداري شخص واحد يستطيع أن يقوم بمهمة المراجعة الإدارية وهذا ليس صحيحاً حيث انه لا بد من الأخذ بفكرة فريق العمل لان المراجعة الإدارية تتطلب تخصصات مختلفة للقيام بها وقد لا حظنا مما سبق أن المراجعة الإدارية مهمتها الأساسية هي مراجعة وظائف الإدارة مما يتطلب أن يكون فريق العمل فيه من هو ملم بنظرية المراجعة ومن هو على دراية كاملة بأسس التنظيم والإدارة ومن هو على معرفة بمبادئ وأساليب وأدوات الرقابة علاوة على أن يكون ملم بالإحصاء والاقتصاد والإنتاج والشراء والتسويق والهندسة الصناعية ونظم المعلومات.

ومن ناحية أخرى قد يستعين المشروع بجهاز من داخله لغرض المراجعة الإدارية أو جهاز من الخارج ولكل له مميزاته وعيوبه. ولا ريب أن العامل المؤثر في اختيار من يقوم بالمراجعة هو شعور الإدارة العليا بأهمية المراجعة الإدارية وإمكانيات المشروع في الاعتماد على جهاز داخلي أو خارجي وكذلك نوع المراجعة الإدارية المطلوبة .حيث أنها لهدف خاص لفترة محدودة. أو مراجعة إدارية مستمرة.

145- عبد الفتاح الصحن / محمد ناجي درويش ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية مصر ، 1998م ، ص55-56.

وترجع أهمية الاعتماد على جهاز المراجعة الإدارية الداخلي إلى:

1- أن المراجعة الإدارية تهدف إلى تحسين الكفاءة وزيادة فاعلية العمل الإداري مما يجعل دورها الرئيسي هو خدمة الإدارة.

2- حاجة إدارة المشروع إلى جهود المراجعة الداخلية في مراجعة الأنشطة العديدة للمشروع في ظل كبر حجم المشروع وتعدد فروعه؛ داخليه كانت أو خارجية .مما يتطلب وجود جهاز للمراجعة الإدارية المستمرة في داخل المشروع.

3- أن المراجعة الداخلية كجهاز داخلي تسهم في تحقيق الرقابة الذاتية عن طريق الفحص والتقييم المستمر ومناقشة المشاكل وأسبابها مع المسئولين عنها قبل أن تصعد إلى جهات أعلى في المشروع.

4- أن جهاز المراجعة الإدارية الداخلي سيكون خبيراً بمجالات نشاط المشروع وأهدافه ومشاكله المحتملة وذلك من خلال عمله الدائم والمستمر داخل المشروع.

ومن ناحية أخرى فان الاعتماد على جهاز خارجي للمراجعة الإدارية قد يكون للأسباب التالية:

1- عدم كفاية إمكانيات المشروع الداخلية من حيث الإمكانيات المالية أو المكانية أو الوظيفية .

2- أن إدارة المشروع أو أصحاب المشروع على اقتناع بان الأجهزة الخارجية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة في أداء مهام المراجعة الإدارية.

3- أن القائمين على المشروع لا يدركون أهمية وجود المراجع الإداري داخل المشروع مع اقتناعهم بان الاعتماد على جهاز داخلي للمراجعة الإدارية إذ لم تكن مهامه محددة بصورة واضحة قد يؤدي عمله إلى التداخل في الاختصاصات. [146]

156- عبد الفتاح الصحن وآخرين ، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة ، مرجع سبق ذكره ، ص158.

4- اهتمام المراجع الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهي تمثل إلى حد كبير احد المجالات الرئيسية للمراجعة الإدارية.

ولكن تحقيق أهداف المراجعة الإدارية بصورة فعاله يتطلب قيام تعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للقيام بالمراجعة الإدارية ويستند هذا الرأي إلى إن تمتع المراجع الخارجي باستقلال كامل عن الإدارة يمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للمشروع.

أما المراجع الداخلي فسوف يعمل على ترشيد القرارات الإدارية من حيث إظهار نقاط الضعف في الهيكل التنظيمي والخطط والنظم والسياسات واقتراح أفضل السبل لحلها ومما يساعد المراجع الداخلي في ذلك انه يعمل داخل الهيكل التنظيمي ولديه من المعلومات الكثير عن المشروع والظروف التي يعمل فيها.(147)

ثانياً: تأهيل المراجع الإداري:

لان المراجع الإداري يقوم بعمل له طبيعة خاصة تجمع بين نواحي إدارية ومالية واقتصادية فان تأهيله يتطلب أن يكون ذو طبيعة تتلاءم مع العمل الذي سيقوم به فالمراجع الإداري يجب أن يعد بطريقة تمكنه من القدرة على فهم الأحداث والمتغيرات المؤثرة في أنشطة المشروعات فلا بد عند تأهيل المراجع الإداري أن يدرس مشاكل الأعمال واتخاذ القرارات والتخطيط الإداري ونظم المعلومات المحاسبية والإدارية ونظرية المراجعة والرقابة وأدوات وأساليب الاتصال والعلاقات الإنسانية بجانب علم النفس الإداري وأساليب المراجعة المتقدمة.

كما أن التدريب على تقديم خدمة المراجعة الإدارية ضروري لاستكمال مقومات المراجع الإداري وهذا التدريب يتم في مكاتب متخصصة لإعمال المراجعة الإدارية كما أن التعليم المستمر المستحدث من النظريات والأساليب في المراجعة الإدارية ضروري وملزم لكي يتابع المراجع الإداري الجديد في عالم المراجعة الإدارية ويعمل على تحديث معلوماته بصورة مستمرة.

147- د/ محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص426

فلا بد أن يتسم المراجع الإداري بالاستقلالية والحيادية بمعناها الذي اتفق عليه كمعيار من معايير المراجعة. والاستقلال يعني استقلال الحالة الذهنية عند القيام بالعمل وتحرره من أية ضغوط في اتخاذ القرار.كما يجب أن يكون موضوعياً وغير متحيز عند إبداء الرأي كما أن الحيادية تتطلب أن لا يكون للمراجع الإداري أي مصالح مادية مباشرة أو غير مباشرة في المشروع.[148]

ثالثاً: مجالات عمل المراجع الإداري:

انه لمن الضروري في هذا المجال إبراز مجالات عمل المراجع الإداري حتى يتبين بوضوح الفرق بين هذا النوع من المراجعة عن الأنواع الأخرى من المراجعات الداخلية والخارجية ولقد أوضحت العديد من الكتابات المجالات التي يتناولها المراجع الإداري بالفحص والتحليل وهي:

1- الخطط والأهداف.
2- الهيكل التنظيمي.
3- السياسات والإجراءات .
4- طرق ووسائل الرقابة.
5- طرق ووسائل التشغيل.
6- الموارد البشرية والمادية.
7- المقاييس الكمية والنوعية.
8- الأداء الفعلي ونتائجه .

وتشمل العناصر السبعة الأولى مجموعة الوسائل والإمكانيات التي تستخدمها الإدارة للقيام بالأعباء الملقاة على عاتقها ،في حين أن العنصر الأخير يمثل النتائج التي تحصلت عليها الإدارة من استخدام الوسائل والإمكانيات المتاحة.

فعلى المراجع الإداري إجراء تقييم سليم لأهداف المشروع التي قام من اجلها

148- عبد الفتاح الصحن + محمد ناجي درويش ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص59-60.

والتحقق من مدى سلامة هذه الأهداف ومدى إمكانية تنفيذها وان تنفيذها يتم وفقاً لما هو محدد لها . وكذلك التحقق من سلامة القرارات الإدارية في حد ذاتها وليس نتائج هذه القرارات وعليه كذلك أن يفحص التشغيل من خلال دراسة التخطيط ورقابة الإنتاج وتواريخ التسليم والمقارنة بين التكاليف...الخ ويفحص والبيع والتوزيع من خلال مقارنة المبيعات خلال الفترات المختلفة والأسعار والتسليم ...الخ .

ومن خلال المجالات السابقة قد تقتصر المراجعة الإدارية على احد أوجه النشاط داخل المشروع أو قد تشمل المشروع كله كوحدة واحدة [149]

المطلب الثالث:- تقرير المراجع الإداري :

يتمثل المنتج النهائي لعملية المراجعة في تقرير يعده المراجع بعد انتهائه من عملية المراجعة وبالتالي فان تقرير المراجع يمثل المخرج النهائي لهذا العملية فالتقرير الخاص بالمراجع الخارجي هو عبارة عن تقرير يوضح الرأي الفني ألانتقادي والمحايد والموضوعي عن دلالة وصدق القوائم المالية التي أعدتها المنشأة للتعبير عن نتائج الأعمال الحقيقية والمركز المالي الحقيقي لها والواقع يقرر أن المجامع العلمية والمهنية قد اهتمت اهتماماً بالغاً بتقرير المراجع الخارجي والمعايير والإجراءات والمبادئ التي يجب عليه الاسترشاد بها عند إعداد وصياغة وإصدار التقرير حتى يستوفي النواحي الشكلية والموضوعية.

كما أن تقرير المراجع الإداري هو عبارة عن تقرير يقدمه إلى الإدارة العليا مبدياً فيه رأيه الخاص عن مدى كفاءة وفاعلية الأداء للمنشأة ككل أو لكل إدارة من إدارة المنشأة على حده، وما هو جدير بالذكر إن تقرير المراجع الإداري يكون تحت يد إدارة المنشأة فقط وبالتالي لا يكون تحت متناول الأطراف الخارجية الأخرى كالبنوك والمستثمرين والأجهزة والوكالات الحكومية والمصدرين ...الخ

149- د/ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص414-415.

وهذا الاتجاه مخالف تماماً عن التقرير الذي يعده المراجع الخارجي والذي يكون في متناول كافة الأطراف الخارجية والداخلية لأنه تقرير منشور ومعلن.[150]

ولا يمكن استخدام معايير إعداد التقرير والخاصة بالمراجعة المالية التقليدية كمعايير لإعداد التقرير في حالة المراجعة الإدارية ويرجع ذلك لان تقرير المراجع الإداري يمثل خلاصة ما توصل إليه من نتائج خلال عمليات الفحص والتقييم ولا شك أن ذلك يختلف عن المراجعة الخارجية.

ومن ثم فان الأمر يتطلب ضرورة إيجاد مجموعة من المعايير لإعداد تقرير المراجع الإداري تتمشى مع الطبيعة المميزة لمجالات الفحص والتقييم والنتائج المتوقعة ولقد أوضحت بعض الدراسات هذه المعايير فيما يلي:

أ- يجب أن يشتمل التقرير على:

1- وصف كامل لجميع الأنشطة الإدارية والوظائف وأنظمة الرقابة وما يتعلق بها من بيانات والتي خضعت للفحص.

2- إشارة مباشرة إلى معايير المراجعة وما يرتبط بها من إجراءات والتي تكون ملائمة للقيام بعملية المراجعة وإجراء التقييم لأداء الإدارة.

ب- يجب أن يبتعد التقرير عن استخدام الألفاظ التي تؤدي إلى تضليل القارئ أو ذات المعنى المزدوج، وان تتصف هذه الألفاظ بالسهولة وتتلاءم مع طبيعة وأهداف المراجعة الإدارية.

ج- يجب أن ينقسم التقرير إلى عدة أقسام كالأتي:

1- يشتمل القسم الأول على وصف لطبيعة وهدف المراجعة متضمناً المجالات الإدارية والوظائف وأوجه الرقابة والأنشطة التي خضعت لعملية المراجعة ، مع ضرورة الإفصاح عن المجالات التي لم يتم مراجعتها.

150- د/ أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص332.

2- يشتمل القسم الثاني على إجراءات المراجعة الإدارية والتي وجدها المراجع ملائمة للمهام المطلوبة منه ،وهنا يراعي أنها ملائمة في ظل الظروف المحيطة بعملية المراجعة للمنشاة

3- يحتوي القسم الثالث في تقرير المراجع الإداري على حكم شخصي من المراجع لأداء الإدارة على ضوء ما قدم إليه من قرائن ومعلومات.

4- أما القسم الرابع فيحتوي على النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم وغالباً ما يكون هذا القسم من أطول أقسام التقرير.

5- والقسم الخامس يخصص لوصف أية عيوب أو نواحي قصور وجدت خلال عملية الفحص والتقييم مع ضرورة إبراز الآثار المترتبة على هذه النواحي ، وكذلك يشتمل هذا القسم على اقتراحات المراجع لمعالجة نواحي القصور الموجودة والعمل على تلافيها مستقبلاً وقد ينفصل هذا القسم ليمثل ملحقاً مستقلاً يرفق بالتقرير لإعطاء مزيد من التفاصيل عن نواحي القصور وطرق علاجها.[151]

151- د/ محمد سميرالصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص423.

خلاصة الفصل

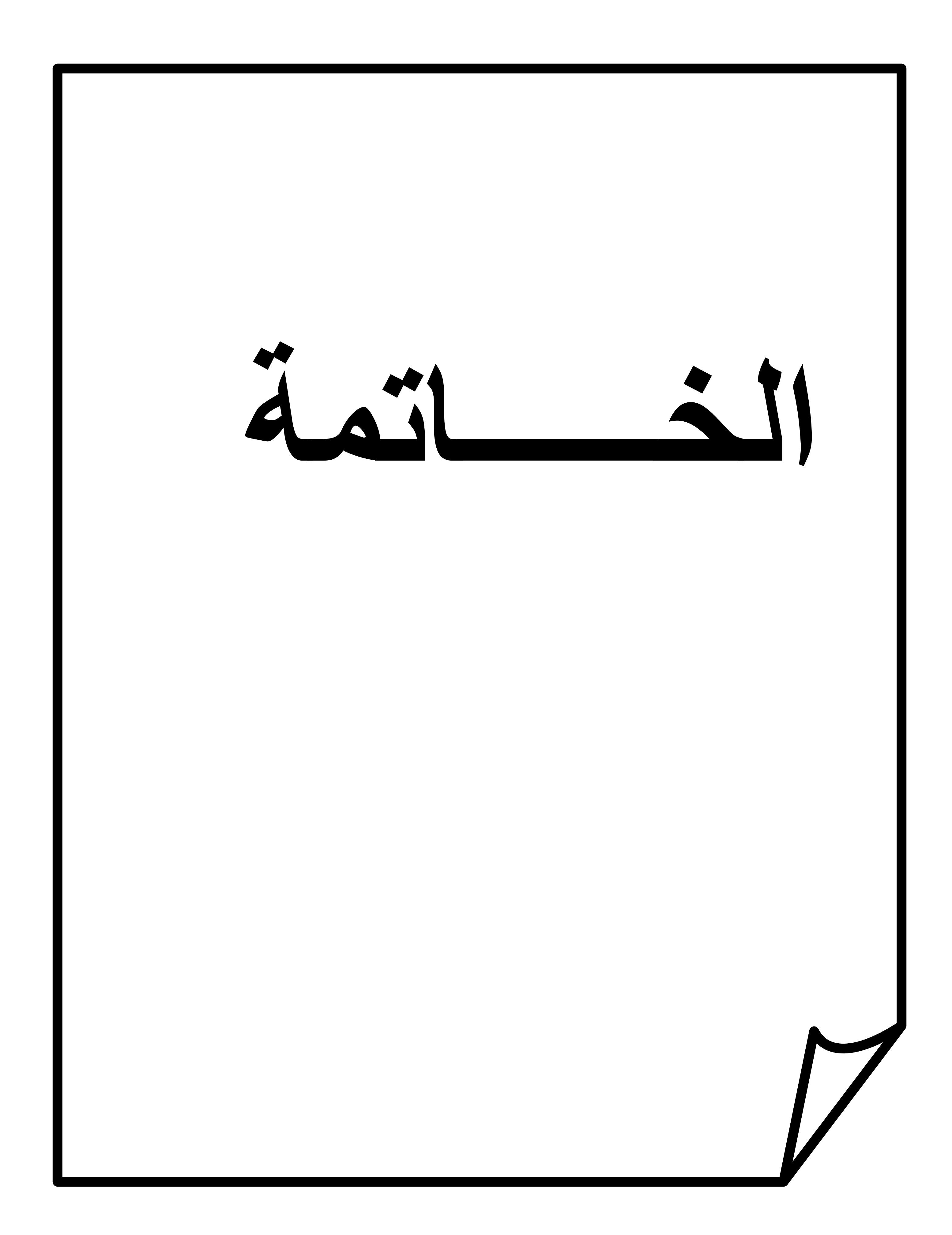
لقد لاحظنا من خلال هذا الفصل كيف تستطيع الرقابة بشقيها الداخلية (نظام الرقابة الداخلية) والخارجية (المراجعة الخارجية) من إعطاء دور فعال في تحسين أداء المؤسسة باستخدام أدواتها المختلفة سوا في التخطيط للأعمال نحو تحقيق أفضل النتائج من خلال استخدام الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء من خلال استخدام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وقياس الانحرافات في الأداء والعمل على تصحيحها ومراقبة التنفيذ للسياسات المالية والإدارية والتأكد من تطبيقها فعلاً وذلك من خلال المراجعة الداخلية التي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة.

ومن خلال دراسة الشق الثاني من الرقابة المتمثل في المراجعة الخارجية وكيف يساهم هذا الجانب في تحسين أداء المؤسسة فقد لاحظنا دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره احد خطوات ومراحل المراجعة وكذلك معيار من معايير العمل الميداني والذي بدوره المراجع الخارجي يكشف نقاط الضعف في أداء الرقابة الداخلية والتي تعتبر كما اشرنا في السابق أداة من أدوات تحسين أداء المؤسسة وقد يصدر المراجع تقرير مستقل عن نظام الرقابة الداخلية يشرح فيه كفاءة هذا النظام ونقاط الضعف فيه للعمل على تصحيحها ومن خلال قيام المراجع الخارجي في عملية فحص الأرصدة المختلفة فانه يستخدم عملية التحليل المالي باستخدام نسب الأداء ومقارنتها مع غيرها من المؤسسات وفي نفس المؤسسة على فترات مختلفة فان ذلك يفيد المؤسسة في معرفة إذا ما كان هناك تدني في نسب الأداء المختلفة والعمل على تحسينها . كذلك أن وظيفة المراجع الخارجي في مهمة إعطاء المشورة للإدارة عن كفاءة الأداء وفاعليته يساهم في ترشيد الإدارة نحو أداء أفضل النتائج واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء وجهة النظر التي يقدمها المراجع في تقريره الموجه للإدارة العليا للمؤسسة.

ومن دور المراجعة الإدارية في تحسين أداء إدارة المؤسسة والتي تتم بالتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجين والموجهة مباشرة إلى الجانب

الإداري في نشاط المؤسسة وفحص ودراسة انتقاديه لأداء إدارة المؤسسة في جميع أنشطتها وتقديم الرأي عن هذا الأداء في شكل تقرير يقدم للإدارة العليا يشرح رأيه المحايد عن مستوى الأداء في المؤسسة وكفاءة التشغيل وفعالية تحقيق النتائج وكذلك من خلال هذا التقرير .يعرض المراجع الإداري وجهة نظرة حول إمكانية تحسين الأداء وتصحيح الاختلال وذلك نتيجة قيامه بفحص ودراسة وتحليل أوجه النشاط المختلفة بالمؤسسة ومعرفة نقاط الضعف فيها.

وفي هذا الفصل ومن خلال الأدوات التي ذكرناها سابقاً يتبين لنا الدور الفعال الذي تقوم بها الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة من خلال تحسين وتفعيل الرقابة سواء الإدارية أو المالية والحفاظ على أصول المؤسسة أو من خلال معرفة كفاءة الإدارة في إدارة أصولها وكفاءتها في استخدام المواد المتاحة للحصول على أفضل النتائج ، وفاعلية استخدام الوسائل المختلفة لديها من خلال مقارنة مستويات الأداء خلال فترات مختلفة ومستويات الأداء لمؤسسات مشابهة واستخراج الفروق وتحليل الانحرافات المسببة لها واقتراح الحلول الملائمة لمعالجتها.


الخـــــاتمة

بعد الثورة الصناعية ونتيجة لكبر حجم المنشآت وتعدد أعمالها انفصلت الملكية عن الإدارة وتحول دور الإدارة في تسيير المؤسسة كوكيل عن ملاكها وأصبحت العلاقة بين الإدارة والملاك (المساهمين) علاقة وكالة وبناء على ذلك ابتعد الملاك عن تسيير المؤسسة ولم يتمكنوا من الاطلاع مباشرة على كثير من المعلومات التي تعني مؤسساتهم وكذلك عدم تأكدهم من صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة في شكل تقارير وقوائم ماليه ومن هذه المعلومات ما تعكس مستوى أداء المؤسسة ومدى فعالية القرارات التي تتخذها الإدارة فيما يخص جانب التشغيل وفعالية استخدام الموارد المتاحة ومراقبة التنفيذ والمحافظة على أصول المؤسسة وكفاءة إدارتها .

فإلى جانب الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة والتي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعة في شكل موازنات تخطيطية لتحقيق الأهداف التي تصبوا إليها الإدارة وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفرق ومعرفة أسبابه وتحليل الانحرافات من خلال محاسبة المسئولية وتقييم الأداء كذلك كما ذكرنا سابقاً نتيجة لحاجة الملاك من معرفة صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة ومدى تطبيقها للقرارات المتخذة نشأة الحاجة لوجود خليه مراجعة داخلية والتي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية لمعرفة مستوى تنفيذ القرارات المتخذة من قبل الإدارة وكذلك التأكد من صحة المعلومات التي تقدمها وتهتم بشكل أساسي بالجانب التشغيلي .

ونتيجة لحاجة الملاك لطرف أكثر حيادية وموضوعية يحكم على مستوى أداء المؤسسة وفعالية الرقابة الداخلية وعلى صدق المعلومات التي

تحتويهـا القـوائم الماليـة، جهـة تتمتـع باسـتقلال أكبـر مـن خليـة المراجعـة الداخليـة وبـذلك اسـتعان المـلاك بـالمراجع الخـارجي فبالإضـافة إلـى عملـة الأساسي وهو الحكم على صحة المعلومات التي تحتويها القوائم الماليـة فـان المراجع يقدم تقرير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد الثغرات التي يحتويها هذا النظـام للعمل علـى تلافيهـا وهذا من شـانه أن يعمـل علـى زيـادة فعاليتـه بمـا يعمـل علـى تحسين أداء المؤسسـة مـن خـلال تقويـة نظـام الرقابة الداخلية لديها .

كما أن المراجع يستخدم التحليل المالي كإجراء وخطوة من خطوات المراجعة عند قيامه بعملية الاختبارات التحليلية ومقارنة نسب الأداء خلال فترات مختلفة لنفس المؤسسة وكذلك مع مؤسسـات تعمـل فـي نفس المجـال لـنفس الفتـرة ،وتحليـل الانحرافـات لمعرفـة الأسـباب ويشـير المراجـع فـي تقريره إلى سبب هذه الانحرافات ومن خلال هذه المعلومـات يمكـن لـلإدارة اتخاذ قرارات تعمل على تحسين الأداء أو تعديل القرارات السابقة .

والـى جانـب مهمـة المراجعـة الخارجية في الحكم علـى مدى صـحة المعلومـات مـن خـلال الـرأي الفنـي المحايد الـذي يبديـه المراجـع الخـارجي هنــاك مهمــة أخــرى لمكاتــب المراجعــة الخارجيــة وهــي تقـديم الخـدمات الاستشارية للإدارة والتي تساعد الإدارة فـي اتخـاذ القـرارات المناسبة التـي تمكنها من تحقيق أهدافها المنشودة وذلك نتيجـة للخبـرة والكفـاءة التـي يتمتـع بها المراجعين الخارجيين والتي قد تفتقر لهـا المؤسسة وبذلك فـان المراجـع الخارجي يعمل على تحسين الأداء في المؤسسة .

وان المراجعــة الإداريــة التــي تعتبــر شــكل واضــح للتعــاون بيــين المراجعين الداخليين والخارجيين وصورة تعكس بجلا مهمـة المراجعـة فـي

تحسين الأداء لكونها تهتم بشكل أساسي بأداء الإدارة نتيجة لخبرة المراجع الإداري في هذا المجال بالإضافة إلى التأهيل اللازم الذي يتلقاه والذي يمكنه من معرفة مواطن الضعف في أداء الإدارة والإشارة إليها في تقريره الموجه لمجلس الإدارة وكذلك اقتراح الحلول اللازمة التي تحسن من أداء المؤسسة، من خلال ما سبق قد حاولنا في البحث أن نظهر شيء من التفصيل وذلك للإجابة عن الإشكالية في معرفة مدى مساهمة الرقابة الداخلية وكذلك المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة .

وذلك بعد تقديم توضيح عن كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية للإجابة عن الأسئلة المتعلقة بالإشكالية.

أولا : بشيء من الإيجاز حاولنا أن نجمع بعض المعلومات المهمة عن الرقابة الداخلية من خلال توضيح طبيعتها وأنواعها وأدواتها ومكوناتها وقد اشرنا إلى المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية.

ثانيا : شرح الإطار النظري للمراجعة بشكل عام يظهر تطورها التاريخي الحاجة إلى وجودها، ومعرفة أنواعها المختلفة .وكذلك الأدوات المستخدمة فيها من خلال عرض يوضح أدلة المراجعة . وعلاقة المراجعة بالرقابة .

ثالثا : بعد ذلك تطرقنا إلى المراجعة الخارجية من خلال معرفة أساسياتها فروضها. مبادئها . وقواعدها. ومنهجيتها .

ثانيا :- نتائج الدراسة :

بناءاً على ما سبق ذكره تم الوصول إلى النتائج التالية :

- لكي تتمكن إدارة المؤسسة من تحقيق نتائج مرضية لأصحاب المشروع (المساهمين)اللذين ترتبط معهم بعلاقة الوكالة نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة .فيجب عليها تصميم نظام فعال للرقابة

الداخليـة.يحـافظ علـى أصـول المؤسسـة ، ويشـرف علـى عملياتهـا، ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها.

- إن موضوع المراجعة بشكل عام يقوم على مجموعه المفاهيم التـي تطـورت بتطـور الحيـاة ألاقتصـاديه والاجتماعيـة للإنسـان علـى مـر التاريخ والتي نتيجـة لهذا التطور تطـورت أهداف وأنـواع المراجعة وبزيادة أهميتها ظهرت هيئات مهنية تنظم عمل المراجعة وتوجد لها أسس وقواعد ومعايير تحكم ممارستها .
- إن المراجعة بشكل عام تعتبر وسيلة من وسائل الرقابـة سـواء كانـت داخلية (من خلال وجود خليه للرقابة الداخلية داخل المؤسسـة) والتـي تلعـب دور فـي رقابـة الأداء مـن خـلال مقارنـة الأداء الفعلـي مـع المخطـط ومراقبـة تنفيـذ السياسـات والخطـط الموضـوعية مـن قبـل الإدارة .
- أو كانت الرقابة خارجية مثل خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتـب المراجعة الخارجية نتيجة لطلـب أطـراف ذات علاقـة بالمؤسسـة فـي التأكيد على صحة البيانات الماليـة التـي تقدمها إدارة المؤسسـة محل المراجعـة والتـي علـى أساسـها تبنـي هذه الأطـراف قراراتهـا ،ومن ضـمنها البيانـات الأرقـام التـي تعكـس مسـتوى أداء المؤسسـة التـي يحتاجها الملاك لاتخاذ قرارات مصيرية فيما يخص مؤسستهم.
- إن الرقابة الداخلية ومن خـلال أدواتهـا المختلفـة المتمثلـة بالموازنـات التخطيطيـة ومحاسـبة المسـئولية وتقيـيم الأداء وكـذلك خليـة الرقابـة الداخليـة التـي تعتبـر احد الأدوات الرقابـة الماليـة تعمـل علـى تحسـين أداء المؤسسة من خلال تقييم الأداء الفعلـي وذلـك بمقارنتـه مـع الأداء

المخطط واستخراج الفرق ومعرفة أسباب الانحراف عن ما تم التخطيط له واقتراح الحلول اللازمة وتقديمها للإدارة العليا وكذلك فان المراجعة الداخلية كأداة رقابية فعاله تقوم برقابة تنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة والتأكد من تطبيقها وكذلك التأكد من التنفيذ الفعلي للرقابة الداخلية لزيادة فعاليتها .

- المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة للتأكد من مدى صدقها وشرعية تلك المعلومات وإعطاء الرأي الفني المحايد عن سلامتها فانه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى متانته حتى يمكن له تقدير مستوى الخطر وتحديد حجم الاختبارات التي يجب القيام بها وقد يطلب منه القيام بالتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية حتى تتمكن المؤسسة من تلافي الثغرات إن وجدة ،ويستخدم المراجع نسب التحليل المالي عند إجراء الاختبارات التحليلية بمقارنة المؤسسة عبر الزمن، أو مع غيرها من المؤسسات لنفس الفترة، ومن هذه النسب نسب الأداء للتأكد من مستوى أداء المؤسسة وإذا كان هناك انحرافات يعمل على زيادة الفحص لمعرفة سبب الانحراف وتفسيره وإذا كان هناك غش أو تلاعب. ويشير إلى ذلك في تقريره وهذا يساعد على تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات السلبية والمحافظة على الايجابية وتنميتها.

- تعد الإدارة هي مسئوله عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية ونتيجة لوجود مراقبة خارجية تتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة فان الإدارة تعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية وسد الثغرات التي قد تؤدي

إلـى تـدني مسـتوى أداء المؤسسـة وذلـك لتـيقن الإدارة أن هـذا النظـام سـيتم تقييمـه مـن قبـل جهـة خارجيـة مستقلة وحياديـه ،ونتيجـة للنظريـة التحفيزيـة تعمـل الإدارة علـى تحسـين أدائهـا وذلـك لمعرفتهـا أن الأرقـام التـي تقـدمها والتي تعكس مستوى الأداء كذلك يتم مراجعتها وإبداء الرأي حولها من قبل مراجـع خـارجي. وعـن طريـق الخـدمات الاستشـارية التـي تقدمها مكاتـب المراجعة الخارجية للإدارة والتي تعمل على زيادة كفاءة التشغيل من خلال الاستغلال الأمثل للمواد لما يتمتع به المراجع الخارجي من خبرة كبيره فـي مجالات عدة

ونتيجـة لتطـور المراجعـة الخارجيـة وتطـور أسسـها ومنهجيتهـا وزيـادة أهميتهـا عبـر التـاريخ فقد امتـدت لتشـمل لـيس فقـط الجوانـب الماليـة وإنمـا الإدارية منها ونتيجة للخبرة الواسعة للمراجع الخارجي وحياديته ، وكذلك لدور المراجع الداخلي كموظف بالمؤسسة ومعرفته الواسعة بخباياها والتـي قد تخفـى عـن المراجـع الخـارجي . فقد ظهـرت المراجعـة الإداريـة والتـي تخـــتص بفحـــص وتقيـــيم أداء الإدارة وقيـــاس مســـتوى التنفيـــذ للخطـــط الموضـوعة،والتي تتطلـب تعـاون بـين المراجـع الخـارجي والـداخلي لزيـادة فعاليتها .

- كـل ذلـك سـاهم بشـكل كبيـر فـي تحسـين أداء المؤسسـة فـي ظـل بيئـة تنافسيه شديدة

ثالثا:- التوصيات :

على ضوء النتائج السابقة يمكن اقتراح التوصيات التالية :

- يجب على الإدارة تفعيل نظـام الرقابـة الداخليـة للمؤسسـة الـذي يعتبـر صمام أمانها في كفاءة التشغيل والحفاظ على الأصول وحسن إدارتها

واستغلال الموارد المتاحة بفاعلية للحصول على أفضل النتائج الممكنة وتحسين أدائها باستخدام أدوات الرقابة حتى تضمن المؤسسة مكانتها في السوق وتحفظ الإدارة مكانتها لدى الملاك .

- أن الاستعانة بخدمات الاستشارات الإدارية التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية التي يتميز أعضائها بالخبرة الواسعة في عدة مجالات (اقتصادية – مالية ــ تسويقية .. الخ) تلعب دور كبير في ترشيد الإدارة نحو استعمال أفضل الطرق لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وطاقاتها لتحقيق أداء مرض .
- الاهتمام برأي المراجع الخارجي المستقل والذي يشير فيه إلى حالة نظام الرقابة الداخلية وإلى الانحرافات في أداء المؤسسة عبر السنوات أو مع غيرها من المؤسسات لنفس الفترة. وخصوصاً الانحرافات السلبية والعمل على تلافيها والحفاظ على وتنمية الانحرافات الايجابية .
- لزيادة فعالية الإدارة بتحقيق الأهداف المرسومة وزيادة كفاءة التشغيل للوصول إلى أفضل أداء ممكن ،ينصح بإجراء مراجعة إدارية لكونها تصب في صميم العمل الإداري وتظهر جوانب الضعف فيه وتقرير المراجع فيها يتناول كل جوانب العمل الإداري.

رابعا:- أفاق البحث .

أن معرفة دور الرقابة الداخلية والخارجية (المراجعة الخارجية) في تحسين أداء المؤسسة من خلال الأدوات المختلفة التي يتم استخدامها وكذلك الخدمات المتعددة في هذا المجال تجعل الأفق واسع أمام الدارسين للتعمق في جانب من جوانب الرقابة ودورها في تحسين أداء المؤسسة .

قائمة

المراجـــع

أولا المراجع العربية

1. . الدكتور خالد راغب الخطيب + الدكتور خليل محمود الرفاعي الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات نظري ،عملي ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1998م
2. مهيب الساعي +وهبي عمر ، علم تدقيق الحسابات ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1991م
3. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار الأوائل للنشر عمان الأردن الطبعة الثالثة 2006م
4. د/ محمد هادي العدناني ، المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق الكتاب الأول مطابع جامعة تعز اليمن 1999م.
5. ألفين آرينز + جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب د/ محمد محمد عبد القادر الدسيطي + د/ أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2008م
6. د/ أحمد نور ،مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندرية مصر 1984م
7. عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية – مصر ، 1993م
8. د/ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، دار الوراق عمان الأردن 2007م .
9. عبد الفتاح الصحن + حسن أحمد عبيد + شريفة علي حسن ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر ، 2007م
10. حازم هاشم الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، الطبعة الأولى ، 2003م

11. محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر 2007م

12. عبد الفتاح الصحن وآخرين المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2008م

13. د/ حمدي السقاء أصول المراجعة الجزء الأول مطبعه ابن حيات سوريا 79م

14. - د/ خالد أمين عبدا لله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية . دار الأوائل للطباعة والنشر عمان الأردن الطبعة الأولى2000 م

15. أمين السيد احمد لطفي التطورات الحديث في المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية ، 2008م

16. د/ غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر دار الميسرة للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2006م

17. د/ طارق عبدا لعال،موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية مصر2006م

18. د.احمد حلمي جمعه، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن 2008م

19. التهامي طواهر + مسعود صدقي المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار ألنضري + الممارسات التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر2003م

20. كمال الدهراوي مصطفى + محمد السيد سرايا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة المكتبة الجامعية الحديثة الإسكندرية مصر 2006م

21. د/ يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان الأردن الطبعة الأولى , 2000م

22. أحمد حلمي جمعة ، التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات والأدوات والخدمات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، 2007م

23. - د/سميرا لصبان + د/عبدا لله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندرية – مصر ، 1998م

24. د/ محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية مصر ، 2001 م

25. علي عبد الوهاب + محمد سمير الصبان ، المراجعة الخارجية , الدار الجامعية الإسكندرية ، 2000م

26. وليم توماس + هنري امرسون المراجعة بين النظرية والتطبيق الجزء الأول والثاني تعريب احمد حامد حجاج دار المريخ ، السعودية ، 2007م

27. د/ احمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات دار الصفاء للنشر عمان الأردن ، 2000 م

28. هاري ر. ريد الدليل الشامل في مراجعة العمليات ترجمة ا. ناصر بن بكر القحطاني . مركز البحوث المملكة العربية السعودية ، 2000م

29. د/ عبيد سعيد المطري ، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة دار المريخ للنشر السعودية 2004 م

30. د/ صباح احمد شرف كلية العلوم مراجعة الحسابات كلية العلوم الإدارية جامعة عدن 2008 م اليمن

31. عبد الملك إسماعيل حجر ، نظم المعلومات المحاسبية ، جامعة صنعاء اليمن ، 2003م .

32. حسين يوسف القاضي + حسين احمد دحدوح تدقيق الحسابات الإجراءات ،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع عمان الأردن 2000م

33. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر ، 2005م

34. د/ فناء القباني الرقابة المحاسبية الداخلية في ضل النظام اليدوي والالكتروني الدار الجامعية الاسكندرية مصر 2005 م

35. عبد الوهاب نصر علي خدمات مراقب الحسابات لسوق المال الجزء الأول المراجعة لحديثه لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة الدار الجامعية الإسكندرية 2001م

36. عبد الحي مرعي ,إسماعيل إبراهيم جمعة نماذج المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات / الدار العلمية الإسكندرية , 1992م

37. علي عبد الرحيم + يوسف العدلي + محمد العظمة أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية منشورات ذات السلاسل ، جامعة الكويت ، 1990م

38. روبرت ميجر وآخرين ، المحاسبة أساسا لقرارات الأعمال ، ترجمة مكرم عبد المسيح ، دار المريخ للنشر السعودية ، 2006م

39. حسين شحاتة ، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال ، دار النشر والتوزيع الإسلامية القاهرة 2001م ,

40. د. عبد الله حزام ، الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء مطابع جامعة عدن اليمن ، 2004م

41. منصور حامد محمود وثناء عطية، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء جامعة القاهرة1997م

42. أحمد رجب عبد العال ، المحاسبة الإدارية ، الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية ، مؤسسة شباب الجامعة 1977م

43. – د/أمين السيد أحمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1997م

44. عبد الفتاح الصحن + رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر , 2004م

45. أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار النشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 1990م

46. خلف عبدالله الوردات , التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي , دار الوراق للنشر , عمان الأردن , الطبعة الأولى , 2006م

47. د/ خالد أمين عبدالله , علم تدقيق الحسابات الناحية العملية , دار الأوائل للنشر , عمان الأردن , 1999م

48. جورج دانيال غالي , تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة , الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر , 2001م

49. وليم توماس + امرسون هنكي , المراجعة بين النظرية والتطبيق , تعريب أحمد حامد حجاج + كمال الدين سعد , دار المريخ للنشر السعودية , 1989م

50. أحمد حلمي جمعة , التدقيق الحديث للحسابات , دار الصفا للنشر , عمان الأردن , 1999م

51. - عبد الفتاح الصحن / سمير كامل / محمود ناجي درويش , المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة , الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2001م

52. عبد الفتاح الصحن / محمد ناجي درويش , المراجعة بين النظرية والتطبيق , الدار الجامعية للنشر , الإسكندرية مصر , 1998م

53. ري اتش جاريسون +اريك نورين ،المحاسبة الإدارية ،ترجمة د/محمد عصام الدين زايد +د/احمد حامد حجاج ،دار المريخ للنشر ،الرياض المملكة العربية السعودية 2008م

ثانيا المراجع الأجنبية

.54 Raffegau .J et all , L’ audit financier que sais_ je , Paris, 1994

.55 Chadefaux .M :L’audit fiscal .Litec .Paris.1987 .

.56 Group consultative d assistance (programme de micro finance)audit externe des institutions de micro finance. Guide pratique. séries n3.outil technique .Décembre 1998

.57 Alain Mikol , L’audit financier Edition D’Organisation Paris,1999

ثالثا مذكرات الماجستير وأطروحات الدكتوراه

.58 احمد زغدار، أهمية التحليل الاستراتيجي في المؤسسة ،دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت (S.N.T.A) رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تخطيط العام الجامعي 1997- 1998م

.59 غوالي محمد بشير دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورجله **CCLS** رسالة لنيل درجة الماجستير في الإدارة كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر , , 2004م

.60 صديقي مسعود نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2004 م

61.) صلاح ربيعة المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق دراسة حالـه مؤسسـة القـرض الشـعبي الجزائـري مـذكرة لنيـل الماجسـتير فـي المعلـوم المالية فرع نقود ومالية جامعة الجزائر

62. ـ آمـال بـن يخلـف المراجعـة الخارجيـة فـي الجزائـر مـذكرة لنيـل الماجسـتير فـرع نقـود وماليـة كليـة العلـوم الاقتصـادية جامعـة الجزائـر 2002م

63. مغني ناديه دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار ، دراسة حالـة المؤسسـة الوطنيـة للكهربـاء والغـاز مذكرة لنيل درجـة الماجسـتير فـي الإدارة كليـة العلـوم الاقتصـادية وعلـوم التسـيير جامعة الجزائر عام 2007-2008م

رابعا مواقع الانترنت

64. WWW.acc4arb . cam / acc / chow thread php 11/05/2009

خامسا القوانين واللوائح

65. - القـانون التجـاري الجزائـري ، بمسـاعدة المصـالح التقنيـة لـوزارة العدل ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر1993م

66. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم (20) ا ماي 1991.

67. قانون الشركات اليمني الصادر في 1992 والمعدل في عام 1997

68. قانون نظام المحاسبين القانونيين اليمني رقم (31) لسنة 1992م.